

Płock, dnia 08 grudnia 2017 r.



**DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ**

0114-KDIP1-2.4012.448.2017.2.SM

Altrad Mostostal Montaż Sp. z o.o.
ul. Starzyńskiego 1
08-110 Siedlce
NIP: 5212195840

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku z dnia 31 sierpnia 2017 r. (data wpływu 5 września 2017 r.), uzupełnionym w dniu 23 listopada 2017 r. (data wpływu 24 listopada 2017 r.) w odpowiedzi na wezwanie nr 0114-KDIP1-2.4012.448.2017.1.SM z dnia 14 listopada 2017 r. (skutecznie doręczone w dniu 16 listopada 2017 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania wykonywanych świadczeń:

- w zakresie pytania nr 2, 3, 4, 5, 6, 8 i 9 - **jest nieprawidłowe**,
- w zakresie pytania nr 1 i 7 - **jest prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 5 września 2017 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania wykonywanych świadczeń.

Wniosek został uzupełniony pismem z dnia 23 listopada 2017 r. w dniu 23 listopada 2017 r. (data wpływu 24 listopada 2017 r.).

We wniosku przedstawiono następujące stany faktyczne:

Altrad Mostostal Montaż Sp. z o.o. (zwana dalej Spółką lub Wnioskodawcą) świadczy na terytorium Polski usługi wypożyczania rusztowań i szalunków m.in. na rzecz generalnych wykonawców robót budowlanych (Wnioskodawca działa jako podwykonawca).

Wnioskodawca jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710, z późn. zm. zwana dalej ustawą o VAT), u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT. Wnioskodawca świadczy usługi na rzecz podmiotów będących podatnikami, o których mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni.



Skarbowa

Adres do korespondencji:

Krajowa Informacja Skarbowa

ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 485 34 83 | tel. kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306

43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 485 34 88 | +48 24 361 62 63

www.kis.gov.pl

e-PUAP: /KIS/wnioski

e-mail: kis@sl.mofnet.gov.pl

Przedmiotem zawieranych z kontrahentami umów jest wynajem rusztowań lub szalunków. Umowa może dotyczyć samego najmu rusztowań lub szalunków. Poza usługą najmu rusztowań/szalunków klienci mogą skorzystać z dodatkowych świadczeń Spółki (świadczenia te są opcjonalne; nie są warunkiem zawartej umowy najmu):

- 1) sporządzenia projektu techniczno-statycznego, dzięki któremu najem oraz montaż/demontaż rusztowań/szalunków jest możliwy;
- 2) transportu rusztowań/szalunków na wyznaczone miejsce;
- 3) montażu/demontażu rusztowań/szalunków. Czynności te są wykonywane na początku i na końcu usługi najmu. Możliwe są także przestawienia rusztowań/szalunków w trakcie trwania umowy najmu (Spółka może być zobowiązana do przeniesienia rusztowania/szalunku na inną ścianę budynku czy budowli; przestawienie nie powoduje przerywania ciągłości umowy wynajmu).

Klient zawierając umowę ze Spółką może wybrać usługę najmu rusztowań lub szalunków bez transportu, projektu, montażu i demontażu. Może wybrać opcję z projektem lub z transportem. Możliwe jest także zamówienie usługi najmu wraz z projektem, transportem oraz montażem i demontażem (konfiguracje wyboru świadczeń są dowolne). Wszystkie wykonywane w ramach umowy najmu świadczenia są odrębnie kalkulowane i wyceniane w umowie. Ponadto Wnioskodawca obciąża klienta za prace naprawcze (oraz czyszczenie) na zniszczonych elementach rusztowań/szalunków. Za usługi czyszczenia/naprawy klient jest obciążony tylko wtedy, gdy zwróci rusztowania/szalunki brudne lub zniszczone (strony nie mogą przewidzieć, czy i w jakim zakresie usługi czyszczenia lub naprawy uszkodzonego sprzętu będą w ogóle wykonywane). Dodatkowe świadczenia są wykonywane albo przez Spółkę, albo przy skorzystaniu z dalszych podwykonawców.

Umowa najmu rusztowań/szalunków może być zawierana na czas tygodnia, dwóch, miesiąca albo na okres wielu miesięcy. W ramach jednej umowy, w części miesięcy może wystąpić montaż/demontaż sprzętu, a w części nie. Przy umowach trwających powyżej jednego miesiąca, najem rozliczany jest zawsze w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Wnioskodawca wystawia faktury za każdy miesiąc świadczonych usług (faktura obejmuje usługi wykonane w danym miesiącu). Spółka w każdym miesiącu świadczenia, w wystawianych fakturach wyszczególnia elementy składowe wykonywanych świadczeń. Do każdego świadczenia przyporządkowana jest należna cena.

Usługobiorcami świadczeń Spółki są generalni wykonawcy robót budowlanych - Wnioskodawca działa jako podwykonawca, o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT. Odbiorcami świadczeń mogą być także bezpośrednio inwestorzy (Spółka nie działa wtedy jako główny wykonawca). Jednakże w ramach niniejszego wniosku (poza sytuacją opisaną w przypadku nr 8) Spółka pragnie ustalić prawidłowy sposób rozliczeń, na gruncie ustawy o VAT, w przypadku, gdy działa jako podwykonawca, o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT.

W ramach działalności Wnioskodawcy występują następujące rodzaje transakcji i zdarzeń gospodarczych:

Przypadek 1

Klient sam projektuje zestawy niezbędnych mu elementów rusztowań/szalunków, które są przedmiotem najmu. Klient sam je odbiera z magazynu Wnioskodawcy i transportuje na budowę, sam montuje, przestawia, dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie umowy najmu i eksploatacji. Po wykonaniu zadania samodzielnie demontuje, zwraca elementy Wnioskodawcy. Spółka obciąża klienta za:

- najem - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca rozliczeniowego,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Przypadek 2

Zestawy elementów rusztowań/szalunków będące przedmiotem najmu projektuje Wnioskodawca (sam bądź przy pomocy podwykonawcy). Klient sam odbiera rzeczzone elementy z magazynu Spółki i transportuje je na budowę. Sam dokonuje ich montażu/demontażu. Samodzielnie przedstawia rusztowania/szalunki w trakcie umowy najmu. Klient sam dozoruje oraz obsługuje sprzęt w czasie umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt - obciążenie następuje po jego wykonaniu,
- najem - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Przypadek 3

Najem rusztowań/szalunków z projektem i transportem Wnioskodawcy. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Klient we własnym zakresie montuje/demontuje/przedstawia rusztowania/szalunki. Klient dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Przypadek 4

Wynajem rusztowań/szalunków wraz z projektem, transportem i montażem/demontażem dokonywanym przez Spółkę. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Klient we własnym zakresie dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- montaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu montażu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- demontaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu demontażu,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

W ramach analizowanego przypadku możliwe są do wyróżnienia dwie sytuacje:

- a) Spółka świadczy usługę najmu wraz ze wszystkimi świadczeniami dodatkowymi na „krótki okres” (przykładowo okres najmu wynosi miesiąc lub dwa miesiące - w pierwszym miesiącu następuje montaż rusztowań/szalunków, a w kolejnym miesiącu ich demontaż);
- b) Spółka świadczy usługę najmu wraz ze wszystkimi świadczeniami dodatkowymi, w tym transportem i montażem (ewentualnie poprzedzana projektem), gdzie najem ma trwać wiele miesięcy (np. 7 miesięcy). W takim przypadku w pierwszym miesiącu dokonywany jest transport i montaż rusztowań/szalunków - w tym miesiącu występuje więc najem z montażem (możliwy jest też projekt i transport rusztowań). Przez kolejne miesiące (np. pięć) występuje sam najem, tj. w tych miesiącach Spółka nie wykonuje montażu lub demontażu sprzętu. W ostatnim miesiącu Spółka dokonuje zaś na wezwanie demontażu rusztowań/szalunków i ich transportu - występuje więc najem z demontażem.

Na potrzeby niniejszego wniosku usługa najmu „krótkookresowego” lub świadczona na „krótki okres” oznacza umowę najmu na okres do 2 miesięcy. Natomiast umowa „długookresowa” to umowa najmu, która trwa powyżej 2 miesięcy (w jej ramach występują miesiące - przynajmniej jeden, gdzie poza czynnościami najmu Wnioskodawca nie wykonuje żadnych innych dodatkowych świadczeń).

Przypadek 5

Wynajem rusztowań/szalunków z projektem, transportem, montażem/demontażem, przestawieniami rusztowań/szalunków pod potrzeby budowy. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Spółka dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- montaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu montażu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- przestawienie elementów rusztowań/szalunków - obciążenie w miesiącu przestawienia;
- demontaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu demontażu,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Jest to usługa najmu sprzętu z pakietem usług dodatkowych zawarta na jeden do kilku miesięcy (ewentualnie poprzedzona projektem), gdzie w trakcie najmu Spółka dokonuje przeniesienia, przebudowy rusztowań/ szalunków w inne miejsce (co obejmuje demontaż i ponowny montaż rusztowań/szalunków).

Jeżeli przykładowo najem trwa 9 miesięcy, to w pierwszym miesiącu występuje najem z transportem i montażem; przez np. trzy kolejne miesiące ma miejsce sam najem (bez montażu lub demontażu), w piątym miesiącu Spółka przenosi rusztowania/szalunki w inne miejsce (w tym zakresie odbywa się demontaż i ponowny montaż), przez kolejne trzy miesiące ma miejsce sam najem, a w ostatnim miesiącu dochodzi do demontażu rusztowań/szalunków i ich transportu zwrotnego.

Przypadek 6

Usługa samego montażu/demontażu wykonana na powierzonym przez klienta rusztowaniu/szalunku. Rzeczona usługa świadczona jest według projektu i oczekiwań klienta. Spółka dokonuje montażu/demontażu sama bądź zlecając ww. czynności podmiotom trzecim. Wnioskodawca obciąża klienta za prace montażowe i demontażowe. Obciążenie następuje po ich wykonaniu lub po zakończeniu uzgodnionego okresu rozliczeniowego.

Przypadek 7

Usługa montażu/demontażu wraz z projektem statycznym wykonana na powierzonym przez klienta rusztowaniu/szalunku. Spółka lub wynajęta firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Spółka dokonuje montażu/demontażu sama bądź zlecając ww. czynności podmiotom trzecim. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- prace montażowe i demontażowe - obciążenie następuje po ich wykonaniu lub po zakończeniu uzgodnionego okresu rozliczeniowego,
- projekt statyczny - obciążenie następuje po jego wykonaniu.

3 sierpnia 2017 r. Spółka otrzymała od Urzędu Statystycznego w Łodzi (Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi), pismo znak LDZ-OKN.4221.5831.2017.KU.1 z informacją odnośnie klasyfikacji świadczeń Spółki, zgodnie z zasadami merytorycznymi Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (łącznie PKWiU 2008 oraz PKWiU 2015). Wskazano w nim, że usługi opisane we wniosku Wnioskodawcy mieszczą się w grupowaniach (Wnioskodawca składając wniosek o dokonanie klasyfikacji PKWiU opisał świadczone przez siebie czynności w sposób podobny do opisu stanu faktycznego niniejszego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej):

- 1) 77.32.10.0 „Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi” - w odniesieniu do:
 - wynajmu rusztowań, wraz z ich transportem, bez usługi montażu i demontażu,
 - wynajmu szalunków (bez usługi montażu i demontażu).
- 2) 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań” - w odniesieniu do:
 - wynajmu rusztowań, ich transport na wyznaczone miejsce, wraz z montażem i demontażem, również łącznie z dozorem i obsługą;
 - montażu i demontażu rusztowań.
- 3) 43.99.40.0 „Roboty betoniarskie” - w odniesieniu do wynajmu szalunków wraz z montażem na placu budowy oraz dozorem i obsługą.
- 4) 71.12.1 „Usługi w zakresie inżynierii” - w odniesieniu do sporządzania schematów i rysunków technicznych systemów szalunkowych i rusztowań, zgodnie z założeniami zamawiającego.

W odpowiedzi na wezwanie z dnia 23 listopada 2017 r. Spółka poinformowała, że:

W zakresie pytania nr 1

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmujące ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

W zakresie pytania nr 2

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmująca ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 2. W umowie jest sprecyzowany zakres świadczeń. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu oraz na najem rusztowań/ szalunków.

d) W ramach usługi najmu klient eksploatuje rusztowania i szalunki zgodnie z umową najmu, według wytycznych projektu oraz według otrzymanej instrukcji użytkowania. Oprócz usługi najmu polegającej na możliwości używania rusztowań albo szalunków przez określony czas, usługobiorca nabywa również usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Gdy w magazynie Wnioskodawcy nie ma wymaganych elementów co do ilości czy asortymentu Wnioskodawca podnajmuje elementy od firm obcych na podstawie umowy podnajmu i jest za te elementy obciążony w cyklach miesięcznych, według cen i zasad z umowy podnajmu. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów.

W zakresie pytania nr 3.

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmujące ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 3. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu, transport oraz na najem rusztowań/szalunków.

d) W ramach usługi najmu klient eksploatuje rusztowania i szalunki zgodnie z umową najmu, według wytycznych projektu oraz według otrzymanej instrukcji użytkowania. Oprócz usługi najmu polegającej na możliwości używania rusztowań albo szalunków przez określony czas, usługobiorca nabywa również usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Gdy w magazynie Wnioskodawcy nie ma wymaganych elementów co do ilości czy asortymentu Wnioskodawca podnajmuje elementy od firm obcych na podstawie umowy podnajmu i jest za te elementy obciążony w cyklach miesięcznych, według cen i zasad z umowy podnajmu. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów. Ponadto klient nabywa usługę transportową. Transport, którym sprzęt jest dostarczany do klientów (i odbierany od klientów po najmie) jest zamawiany u firm świadczących usługi transportowe, gdyż Wnioskodawca nie posiada własnych środków transportu. W ramach usługi transportowej zaprojektowane elementy rusztowań/szalunków według specyfikacji są ładowane w magazynie Wnioskodawcy na samochody zorganizowane przez Wnioskodawcę, a następnie transportowane są w miejsce ich montażu i użytkowania (adres) wskazane w umowie najmu przez klienta. Wnioskodawca jest obciążony za transport przez firmy transportowe i obciąża klientów za transport wg umowy.

W zakresie pytania nr 4

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań, wraz z ich ich montażem i demontażem są klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0. Usługa wynajmu szalunków, wraz z ich ich montażem i demontażem są klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 43.99.40.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 4. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu, transport, najem krótkookresowy rusztowań/szalunków, ich montaż oraz demontaż.

d) W ramach usługi najmu klient eksploatuje rusztowania i szalunki zgodnie z umową najmu, według wytycznych projektu oraz według otrzymanej instrukcji użytkowania. Oprócz usługi najmu polegającej na możliwości używania rusztowań albo szalunków przez określony czas, usługobiorca nabywa również usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów).

Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Gdy w magazynie Wnioskodawcy nie ma wymaganych elementów co do ilości czy asortymentu Wnioskodawca podnajmuje elementy od firm obcych na podstawie umowy podnajmu i jest za te elementy obciążony w cyklach miesięcznych, według cen i zasad z umowy podnajmu. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów. Ponadto klient nabywa usługę transportową. Transport, którym sprzęt jest dostarczany do klientów jest zamawiany u firm świadczących usługi transportowe, gdyż Wnioskodawca nie posiada własnych środków transportu. W ramach usługi transportowej zaprojektowane elementy rusztowań /szalunków według specyfikacji są ładowane w magazynie Wnioskodawcy na samochody zorganizowane przez Wnioskodawcę, a następnie transportowane są w miejsce ich montażu i użytkowania (adres) wskazane w umowie najmu przez klienta. Następnie realizowany jest montaż, który może być dokonany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany montaż jest związany z projektem i kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do użytkowania. Protokół potwierdza prawidłowość i jakość montażu oraz stanowi podstawę dokonywania rozliczeń za usługę montażową. Po wykonaniu montażu rusztowania/szalunki oddawane są w najem. W przypadku montażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążony za montaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Po umówionym okresie najmu następuje demontaż. Każdy demontaż jest zgłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem do Wnioskodawcy. Demontaż może być realizowany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany demontaż kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do demontażu. Protokół potwierdza stan elementów przed demontażem (ze wskazaniem ewentualnych zniszczonych elementów) i jakość demontażu oraz stanowi podstawę rozliczeń z tytułu usługi demontażu, a wraz z końcem demontażu (podpisaniem protokołu) następuje również zakończenie najmu rusztowań/szalunków. W przypadku demontażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążony za demontaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Elementy zdemontowane na zgłoszenie klienta na podstawie umowy najmu podlegają zwrotowi do magazynu Wnioskodawcy. Ostatnim świadczeniem jest transport zwrotny elementów. Wnioskodawca organizuje transport zwrotny, klient lub Wnioskodawca organizuje załadunek elementów zwracanych przekazując elementy do transportu zwrotnego za pokwitowaniem. Na życzenie Klienta przed załadunkiem i przekazaniem do transportu zwrotnego organizowana jest protokolarna ocena ilości asortymentu oraz protokolarna ocena jakości zwracanych elementów tzn. ewidencja

rozpoznawalnych w warunkach budowy zniszczeń i wad nienaprawialnych. Wnioskodawca jest obciążony za transport dostawczy i zwrotny przez firmy transportowe zgodnie z zamówieniem i obciąża Klienta za transport dostawczy i zwrotny zgodnie z zawartą umową najmu.

W zakresie pytania nr 5

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań, wraz z ich ich montażem i demontażem, jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0. Usługa wynajmu szalunków, wraz z ich ich montażem i demontażem, jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.40.0. Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmująca ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 5. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu, transport, najem rusztowań/szalunków, ich montaż oraz demontaż.

d) W ramach usługi najmu klient eksploatuje rusztowania i szalunki zgodnie z umową najmu, według wytycznych projektu oraz według otrzymanej instrukcji użytkowania. Oprócz usługi najmu polegającej na możliwości używania rusztowań albo szalunków przez określony czas, usługobiorca nabywa również usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Gdy w magazynie Wnioskodawcy nie ma wymaganych elementów co do ilości czy asortymentu Wnioskodawca podnajmuje elementy od firm obcych na podstawie umowy podnajmu i jest za te elementy obciążony w cyklach miesięcznych, według cen i zasad z umowy podnajmu. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów. Ponadto klient nabywa usługę transportową. Transport, którym sprzęt jest dostarczany do klientów jest zamawiany u firm świadczących usługi transportowe, gdyż Wnioskodawca nie posiada własnych środków transportu. W ramach usługi transportowej zaprojektowane elementy rusztowań /szalunków według specyfikacji są ładowane w magazynie Wnioskodawcy na samochody zorganizowane przez Wnioskodawcę, a następnie transportowane są w miejsce ich montażu i użytkowania (adres) wskazane w umowie najmu przez klienta. Następnie realizowany jest montaż, który może być dokonany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo

wykonany montaż jest związany z projektem i kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do użytkowania. Protokół potwierdza prawidłowość i jakość montażu oraz stanowi podstawę dokonywania rozliczeń za usługę montażową. Po wykonaniu montażu rusztowania/szalunki oddawane są w najem. W przypadku montażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążany za montaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Po umówionym okresie najmu następuje demontaż. Każdy demontaż jest zgłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem do Wnioskodawcy. Demontaż może być realizowany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany demontaż kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do demontażu. Protokół potwierdza stan elementów przed demontażem (ze wskazaniem ewentualnych zniszczonych elementów) i jakość demontażu oraz stanowi podstawę rozliczeń z tytułu usługi demontażu, a wraz z końcem demontażu (podpisaniem protokołu) następuje również zakończenie najmu rusztowań/szalunków. W przypadku demontażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążany za demontaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Elementy zdemontowane na zgłoszenie klienta na podstawie umowy najmu podlegają zwrotowi do magazynu Wnioskodawcy. Ostatnim świadczeniem jest transport zwrotny elementów. Wnioskodawca organizuje transport zwrotny, klient lub Wnioskodawca organizuje załadunek elementów zwracanych przekazując elementy do transportu zwrotnego za pokwitowaniem. Na życzenie Klienta przed załadunkiem i przekazaniem do transportu zwrotnego organizowana jest protokolarna ocena ilości asortymentu oraz protokolarna ocena jakości zwracanych elementów tzn. ewidencja rozpoznawalnych w warunkach budowy zniszczeń i wad nienaprawialnych. Wnioskodawca jest obciążany za transport dostawczy i zwrotny przez firmy transportowe zgodnie z zamówieniem i obciąża Klienta za transport dostawczy i zwrotny zgodnie z zawartą umową najmu.

Wnioskodawca zawiera jedną umowę z Klientem o sprecyzowanym zakresie świadczeń. W umowie są wyszczególnione oddzielnie ceny jednostkowe za poszczególne świadczenia:

- za projekt - cena za 1 komplet;
- za transport - cena za 1 km lub za 1 kurs;
- za najem - cena według stawki za 1 dobę najmu - w zł/za 1 dobę. Okres najmu tzn. ilość dób do rozliczeń w pierwszym miesiącu najmu wynika z dat odbioru potwierdzającego przez Klienta prawidłowość wykonania przez Wnioskodawcę montażu. Kolejne okresy odpowiadają ilości dób „kalendarzowych” w każdym miesiącu (chyba że umowa stanowi inaczej), aż do dnia zgłoszenia do Wnioskodawcy konieczności wykonania demontażu.
- za montaż/demontaż - według protokolarnie, obustronnie potwierdzonych obmiarów określanych w zależności od zawartej umowy: cena w zł/za 1 m² powierzchni; zł/za 1 m³ objętości; zł/za 1 roboczogodzinę lub kwota ryczałtowa - za 1 komplet montaż; za 1 komplet - demontaż. Podane ceny jednostkowe są podstawą do dokonywania rozliczeń. Usługi Wnioskodawcy rozliczane są w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Wnioskodawca wystawia faktury za każdy miesiąc świadczonych usług (faktura obejmuje czynności wykonane w danym miesiącu). Wnioskodawca w każdym miesiącu świadczenia, w wystawianych fakturach wyszczególnia elementy składowe wykonywanych usług. Do każdego świadczenia przyporządkowana jest należna cena. Płatności są dokonywane na podstawie faktury. Na przykład: projekt został wykonany przez Wnioskodawcę do 5 maja, dostawy elementów wg projektu są realizowane przez Wnioskodawcę w tempie „pod potrzeby montażu” od 5 maja do 15 maja a montaż zakończony jest przez Wnioskodawcę 15 maja. Protokolarne przekazanie klientowi zrealizowanego montażu według dostarczonego projektu następuje 20 maja, więc dzień 20 maja jest pierwszym dniem najmu prawidłowo zmontowanych i przekazanych klientowi do użytkowania rusztowań/szalunków, ostatnim dniem najmu jest najczęściej

dzień zgłoszenia do demontażu np. 22 wrzesień. Zakładamy, że demontaż wraz z transportami zwrotnymi trwają np. do końca września. W ramach przedstawionego wyżej przykładu rozliczenia wyglądają następująco:

- faktura za maj obejmuje obciążenie za 10 dni najmu, projekt, transport dostawczy i montaż;
- faktura za czerwiec odnosi się do obciążenia Klienta za 30 dni najmu;
- faktura za lipiec odnosi się do obciążenia za 31 dni najmu;
- faktura za sierpień odnosi się do obciążenia za 31 dni najmu;
- faktura za wrzesień obejmuje obciążenie za 22 dni najmu, transport zwrotny i demontaż.

W zakresie pytania nr 6

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienione w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa wynajmu rusztowań, wraz z ich ich montażem i demontażem jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0. Usługa wynajmu szalunków, wraz z ich ich montażem i demontażem jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.40.0. Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmująca ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 6. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu, transport, najem rusztowań/szalunków, ich montaż, demontaż oraz przestawienie.

d) W ramach usługi najmu klient eksploatuje rusztowania i szalunki zgodnie z umową najmu, według wytycznych projektu oraz według otrzymanej instrukcji użytkowania. Oprócz usługi najmu polegającej na możliwości używania rusztowań albo szalunków przez określony czas, usługobiorca nabywa również usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Gdy w magazynie Wnioskodawcy nie ma wymaganych elementów co do ilości czy asortymentu Wnioskodawca podnajmuje elementy od firm obcych na podstawie umowy podnajmu i jest za te elementy obciążony w cyklach miesięcznych, według cen i zasad z umowy podnajmu. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów. Ponadto klient nabywa usługę transportową. Transport, którym sprzęt jest dostarczany do klientów jest zamawiany u firm świadczących usługi transportowe, gdyż Wnioskodawca nie posiada własnych

środków transportu. W ramach usługi transportowej zaprojektowane elementy rusztowań/szalunków według specyfikacji są ładowane w magazynie Wnioskodawcy na samochody zorganizowane przez Wnioskodawcę, a następnie transportowane są w miejsce ich montażu i użytkowania (adres) wskazane w umowie najmu przez klienta. Następnie realizowany jest montaż, który może być dokonany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany montaż jest związany z projektem i kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do użytkowania. Protokół potwierdza prawidłowość i jakość montażu oraz stanowi podstawę dokonywania rozliczeń za usługę montażową. Po wykonaniu montażu rusztowania/szalunki oddawane są w najem. W przypadku montażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążany za montaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Po umówionym okresie najmu następuje demontaż. Każdy demontaż jest zgłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem do Wnioskodawcy. Demontaż może być realizowany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany demontaż kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do demontażu. Protokół potwierdza stan elementów przed demontażem (ze wskazaniem ewentualnych zniszczonych elementów) i jakość demontażu oraz stanowi podstawę rozliczeń z tytułu usługi demontażu, a wraz z końcem demontażu (podpisaniem protokołu) następuje również zakończenie najmu rusztowań/szalunków. W przypadku demontażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążany za demontaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. Elementy zdemontowane na zgłoszenie klienta na podstawie umowy najmu podlegają zwrotowi do magazynu Wnioskodawcy. W analizowanym przypadku może wystąpić świadczenie w postaci przestawienia lub przebudowy rusztowań/szalunków w inne miejsce. Świadczenie tego rodzaju polega na demontażu rusztowania/szalunku, jego przebudowie lub przestawieniu w inne miejsce oraz jego ponowny montaż. Ostatnim świadczeniem jest transport zwrotny elementów. Wnioskodawca organizuje transport zwrotny, klient lub Wnioskodawca organizuje załadunek elementów zwracanych przekazując elementy do transportu zwrotnego za pokwitowaniem. Na życzenie Klienta przed załadunkiem i przekazaniem do transportu zwrotnego organizowana jest protokolarna ocena ilości asortymentu oraz protokolarna ocena jakości zwracanych elementów tzn. ewidencja rozpoznawalnych w warunkach budowy zniszczeń i wad nienaprawialnych. Wnioskodawca jest obciążany za transport dostawczy i zwrotny przez firmy transportowe zgodnie z zamówieniem i obciąża Klienta za transport dostawczy i zwrotny zgodnie z zawartą umową najmu.

e) Wnioskodawca zawiera jedną umowę z Klientem o sprecyzowanym zakresie świadczeń. W umowie są wyszczególnione oddzielnie ceny jednostkowe za poszczególne świadczenia:

- za projekt - cena za 1 komplet;
- za transport - cena za 1 km lub za 1 kurs;
- za najem - cena według stawki za 1 dobę najmu - w zł/za 1 dobę. Okres najmu tzn. ilość dób do rozliczeń w pierwszym miesiącu najmu wynika z dat odbioru potwierdzającego przez Klienta prawidłowość wykonania przez Wnioskodawcę montażu. Kolejne okresy odpowiadają ilości dób „kalendarzowych” w każdym miesiącu (chyba że umowa stanowi inaczej), aż do dnia zgłoszenia do Wnioskodawcy konieczności wykonania demontażu;
- za montaż/demontaż - według protokolarnie, obustronnie potwierdzonych obmiarów określanych w zależności od zawartej umowy: cena w zł/za 1 m² powierzchni; zł/za 1 m³ objętości; zł/za 1 roboczogodzinę lub kwota ryczałtowa - za 1 komplet montaż; za 1 komplet - demontaż;
- za przestawienie/przebudowę - cena jest ustalona w ten sam sposób co za montaż/demontaż. Podane ceny jednostkowe są podstawą do dokonywania rozliczeń.

Świadczenia Wnioskodawcy rozliczane są w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Wnioskodawca wystawia faktury za każdy miesiąc świadczonych usług (faktura obejmuje czynności wykonane w danym miesiącu). Spółka w każdym miesiącu świadczenia, w wystawianych fakturach, wyszczególnia elementy składowe wykonywanych świadczeń. Do każdego świadczenia przyporządkowana jest należna cena. W umowie podane są ceny jednostkowe: za każdy dzień najmu, za sporządzenie projektu, za każdy transport (stawka za kurs), za każdą czynność montażową (co obejmuje także montaż/demontaż przy przeniesieniu urządzeń w inne miejsce). Płatności są dokonywane na podstawie faktury. Na przykład: projekt został wykonany przez Wnioskodawcę do 5 maja, dostawy elementów wg projektu są realizowane przez Wnioskodawcę w tempie „pod potrzeby montażu” od 5 maja do 15 maja a montaż zakończony jest przez Wnioskodawcę 15 maja. Protokolarne przekazanie klientowi zrealizowanego montażu według dostarczonego projektu następuje 20 maja, więc dzień 20 maja jest pierwszym dniem najmu prawidłowo zmontowanych i przekazanych klientowi do użytkowania rusztowań/szalunków. Od 10 do 12 lipca Wnioskodawca wykonuje przebudowę - przestawienie polegające na częściowym demontażu i ponownym montażu w innej lokalizacji obiektu budowlanego ale na tej samej budowie. Elementy zdemontowane, nadmiarowe lub asortymentowo już nieprzydatne do przebudowy podlegają transportowi zwrotnemu a konieczne i niezbędne elementy do wykonania prawidłowego ponownego montażu w drugiej lokalizacji są dostarczane transportem dostawczym z magazynu Wnioskodawcy. Przebudowa - prawidłowe przestawienie jest potwierdzone każdorazowo (12 lipca) protokołem odbioru robót potwierdzającym jakość i obmiary wykonanych prac potrzebnych do wzajemnych rozliczeń. Czas przestawiania jest czasami wyłączany z naliczania i okresu najmu. Takich przestawień jw. Wnioskodawca może wykonywać więcej w różnych terminach/według umowy a często według bieżących potrzeb i wymagań klienta. Ostatnim dniem najmu jest najczęściej dzień zgłoszenia do demontażu np. 22 wrzesień. Zakładamy, że demontaż wraz z transportami zwrotnymi trwają np. końca września. W takim przypadku rozliczenia wyglądają następująco:

- faktura za maj obejmuje obciążenie za 10 dni najmu, projekt, transport dostawczy i montaż;
- faktura za czerwiec odnosi się do obciążenia Klienta za 30 dni najmu;
- faktura za lipiec odnosi się do obciążenia za 31 dni najmu (minus dni 10-12 lipiec), za transport zwrotny elementów nadmiarowych, za transport dostawczy elementów na uzupełnienie, za przebudowę/przestawienie;
- faktura za sierpień odnosi się do obciążenia za 31 dni najmu;
- faktura za wrzesień obejmuje obciążenie za 22 dni najmu, transport zwrotny i demontaż.

W zakresie pytania nr 7

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa montażu i demontażu rusztowań klasyfikowana jest w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0. Usługa montażu i demontażu szalunków klasyfikowana jest w grupowaniu PKWiU 43.99.40.0.

W zakresie pytania nr 8

a) Generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

b) Usługa montażu i demontażu rusztowań jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0. Usługa montażu i demontażu szalunków jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 43.99.40.0.

c) Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń objętych pytaniem nr 8. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu, montażu i demontażu rusztowań/szalunków.

d) Usługobiorca nabywa usługę wykonania projektu techniczno-statycznego. Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. W przypadku rusztowań, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych (nieopisanych w instrukcji producenta), w celu zagwarantowania bezpiecznych, tymczasowych stanowisk pracy na wysokości. W przypadku szalunków, projekty z obliczeniami statycznymi wymagane są dla konstrukcji nietypowych, w celu tworzenia bezpiecznych form, które po ustawieniu na budowie według projektu i dokumentacji budowlanej są wypełniane zbrojeniem i betonem. Po demontażu szalunków pozostają wytworzone nietypowe: fundamenty, ściany, słupy, stropy, płyty żelbetowe itp. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów. Następnie realizowany jest montaż, który może być dokonany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany montaż jest związany z projektem i kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do użytkowania. Protokół potwierdza prawidłowość i jakość montażu oraz stanowi podstawę dokonywania rozliczeń za usługę montażową. W przypadku montażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążony za montaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta. W tym przypadku może wystąpić również demontaż rusztowań/szalunków. Każdy demontaż jest zgłaszany z odpowiednim wyprzedzeniem do Wnioskodawcy. Demontaż może być realizowany przez pracowników zatrudnionych u Wnioskodawcy lub przez firmy podwykonawcze na podstawie udzielanych zamówień. Każdy prawidłowo wykonany demontaż kończy się sporządzeniem i obustronnym podpisaniem protokołu przekazania i przejęcia rusztowań/szalunków do demontażu. Protokół potwierdza stan elementów przed demontażem (ze wskazaniem ewentualnych zniszczonych elementów) i jakość demontażu oraz stanowi podstawę rozliczeń z tytułu usługi demontażu. W przypadku demontażu realizowanych przez firmy podwykonawcze na zlecenie Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest obciążony za demontaż według obmiarów z protokołów przez firmy podwykonawcze i obciąża następnie według obmiarów z protokołów swojego klienta.

W zakresie pytania nr 9

a) Z umowy zawartej z generalnym wykonawcą wynikają następujące postanowienia:

- Przedmiotem umowy jest użytkowanie przez klienta określonych wg specyfikacji projektowej elementów rusztowań/szalunków. Sprzęt stanowi majątek Wnioskodawcy. Klient odpowiada materialnie za rusztowania/szalunki w zakresie: dozoru, prawidłowego

użytkowania zgodnego z przeznaczeniem wg instrukcji eksploatacji, zabezpieczenia przed ich przeciążaniem, kradzieżą, utratą i zniszczeniem.

- Elementy są przekazywane Klientowi do użytkowania za pisemnym pokwitowaniem.
- Klient ma zakaz: używania elementów uszkodzonych, dokonywania samodzielnych przeróbek i zmian, częściowych demontaży w konfiguracjach zmontowanych i protokołarnie przekazanych przez Wnioskodawcę do użytkowania.
- Elementy przekazane do najmu za pokwitowaniem podlegają zwrotowi po zakończonym najmie w stanie nie pogorszonym ponad zużycie naturalne - na zasadach opisanych w wewnętrznych kryteriach oceny jakości i w umowie.
- W umowie uzgodnione są: zasady przekazania i zwrotu sprzętu do magazynu Wnioskodawcy, cennik za czyszczenie i naprawy elementów, cennik za elementy zniszczone/elementy niezwrócone po zakończonym najmie do magazynu Wnioskodawcy.
- Ewentualne rozbieżności rozliczeniowe na koniec najmu (odnośnie ilości elementów) będą ustalane przez porównanie dokumentów/specyfikacji sporządzanych dla dostaw (dokumenty wydania) i dokumentów/specyfikacji sporządzanych dla zwrotów (dokumenty zwrotu).
- Ocena jakości zwracanych elementów na koniec najmu odbywa się obustronnie przy udziale Wnioskodawcy i klienta. Sporządzany jest protokół oceny jakości z wyceną kosztów napraw i zniszczeń według cennika napraw z umowy.
- Umowa zawiera cennik za czyszczenie, naprawy i zniszczenia. Przewidziane jest, że wynagrodzenie z tego tytułu będzie ustalone na podstawie obustronnie podpisanych protokołów oceny jakości.
- Umowa zawiera cennik za elementy niezwrócone. Przewidziane jest, że wynagrodzenie z tego tytułu będzie ustalone na podstawie obustronnie podpisanych protokołów oceny ilości - jako różnica wynikająca z porównania ilości elementów wydanych przez Wnioskodawcę za pokwitowaniem Klientowi i zdanych za pokwitowaniem po zakończonym najmie.

b) Z umowy zawartej z generalnym wykonawcą wynika jego zgoda na obciążenie go przez Wnioskodawcę kosztami poszczególnych świadczeń, o których mowa w pytaniu nr 9.

c) Podstawą do wyceny wynagrodzenia Wnioskodawcy za naprawy elementów, czyszczenie oraz za elementy niezwrócone są cenniki i zasady ustalane w umowach. Cennik napraw oraz czyszczenia odzwierciedla statystyczne koszty napraw. Cennik za elementy zniszczone oraz za elementy niezwrócone odzwierciedla aktualne ceny rynkowe sprzętu nowego i używanego. Konkretna kwota wynagrodzenia Wnioskodawcy za naprawy elementów, czyszczenie oraz za elementy niezwrócone jest ustalana z klientem przy ich zwrocie w drodze negocjacji według obustronnie uzgodnionego protokołu oceny jakości i według wytycznych cennika napraw stanowiącego załącznik do umowy. Ponadto, Klient zamiast płacić za elementy zniszczone lub niezwrócone, może odkupić i zwrócić Wnioskodawcy elementy tego samego systemu o podobnym stopniu zużycia w uzgodnionym obustronnie, krótkim czasie.

d) Kwoty za naprawy dotyczą pokrycia kosztów wykonania naprawczych prac ślusarskich i spawalniczych przywracające zdolność techniczną do bezpiecznego użytkowania elementów. Kwoty za czyszczenia dotyczą pokrycia kosztów usunięcia nadmiernych zanieczyszczeń i przywrócenia zdolności technicznej do bezpiecznego użytkowania elementów. Kwoty za elementy zniszczone w eksploatacji służą do szybkiego asortymentowego odtworzenia zniszczonych zasobów magazynowych, przywracając sprawność organizacyjną i kompletność zasobów wypożyczalni Wnioskodawcy. Kwoty za elementy niezwrócone do magazynu Wnioskodawcy służą do szybkiego asortymentowego odtworzenia zniszczonych zasobów magazynowych, przywracając sprawność organizacyjną i kompletność zasobów wypożyczalni Wnioskodawcy.

e) Naprawy polegają na wykonywaniu naprawczych prac ślusarskich i spawalniczych przywracających zdolność techniczną do bezpiecznego użytkowania elementów. Czyszczenie polega na bieżącym usuwaniu nadmiernych zanieczyszczeń i przywrócenia zdolności technicznej do bezpiecznego użytkowania. W przypadku elementów zniszczonych oraz niezwróconych konieczne sprawne rozliczanie zakończonych umów i uzupełnianie zasobów magazynowych o asortyment elementów poniszczonych. Wszystkie działania są wymagane w ramach niezbędnego dla funkcjonowania wypożyczalni systemu dozoru asortymentu, kompletności i ilości zasobów.

f) Naprawy oraz czyszczenie są wykonywane w magazynie Wnioskodawcy przez firmy podwykonawcze z powierzonych materiałów, według technologii i pod nadzorem Wnioskodawcy. Wnioskodawca samodzielnie dokonuje zakupów uzupełniających o asortyment zniszczony oraz niezwrócony.

g) W ramach poszczególnych świadczeń klient nabywa usługę naprawy oraz usługę czyszczenia. Ponadto w przypadku elementów zniszczonych w eksploatacji - w ramach końcowego rozliczenia klient nabywa elementy zniszczone (najczęściej złom) i elementy te pozostają do jego dyspozycji. W przypadku elementów nie zwróconych do magazynu Wnioskodawcy - w ramach końcowych rozliczeń Klient nabywa elementy pobrane za pokwitowaniem a nie zwrócone do magazynu Wnioskodawcy.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

- 1) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 1 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując 23% stawkę podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która nie obejmuje żadnych dodatkowych czynności (takich jak projekt statyczny, transport, montaż i demontaż rusztowań/szalunków)?
- 2) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 2 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując 23% stawkę podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje również wykonanie projektu statycznego (ale nie obejmuje transportu ani usług montażu i demontażu rusztowań/szalunków)?
- 3) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 3 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując 23% stawkę podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje również wykonanie projektu statycznego i transport i która nie obejmuje montażu i demontażu rusztowań/szalunków?
- 4) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 4a opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując mechanizm odwrotnego obciążenia do usługi „krótkotrwałego” (np. do 2 miesięcy) najmu rusztowań/szalunków, która może obejmować również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności) i która obejmuje montaż i demontaż rusztowań/szalunków?
- 5) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 4b opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując do usługi „długotrwałego” najmu rusztowań/szalunków, która może obejmować również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności), która trwa wiele miesięcy (okresów rozliczeniowych), w trakcie której Spółka montuje i demontuje rusztowania/szalunki, ale poza pierwszym i ostatnim miesiącem nie dochodzi do montażu lub demontażu:

- a) mechanizm odwrotnego obciążenia w miesiącu, w którym ma miejsce montaż rusztowań/szalunków oraz ich najem (z możliwością projektu statycznego i transportu);
 - b) 23% stawkę VAT w miesiącach, w których występuje jedynie najem (bez montażu lub demontażu);
 - c) mechanizm odwrotnego obciążenia w miesiącu, w którym ma miejsce najem i demontaż rusztowań/szalunków?
- 6) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 5 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując do usługi „długotrwałego” najmu rusztowań/szalunków, która może obejmować również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności), która trwa wiele miesięcy (okresów rozliczeniowych), w trakcie której Spółka montuje i demontuje rusztowania oraz może przenosić w trakcie trwania najmu rusztowania/szalunki w inne miejsce (co wiąże się z montażem i demontażem), ale w ciągu części miesięcy nie dochodzi do montażu lub demontażu:
- a) mechanizm odwrotnego obciążenia w miesiącu, w którym ma miejsce montaż rusztowań/szalunków oraz ich najem (z możliwością projektu statycznego i transportu);
 - b) 23% stawkę VAT w miesiącach, w których występuje jedynie najem (bez montażu lub demontażu);
 - c) mechanizm odwrotnego obciążenia w miesiącach, w których ma miejsce przeniesienie w trakcie trwania najmu rusztowania/szalunku w inne miejsce (co wiąże się z montażem i demontażem);
 - d) 23% stawkę VAT w miesiącach, w których występuje jedynie najem (bez montażu lub demontażu) po przeniesieniu rusztowania/szalunku;
 - e) mechanizm odwrotnego obciążenia w miesiącu, w którym ma miejsce demontaż rusztowań/szalunków?
- 7) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 6 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując mechanizm odwrotnego obciążenia do usługi montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta, która nie obejmuje wykonania projektu statycznego?
- 8) Czy Wnioskodawca, w przypadku nr 7 opisanego stanu faktycznego, jeżeli działa jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), postępuje prawidłowo stosując mechanizm odwrotnego obciążenia do usługi montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta, które obejmuje również wykonanie projektu statycznego?
- 9) Czy w przypadkach nr 1, 2, 3, 4a, 4b oraz 5 Wnioskodawca postępuje prawidłowo opodatkowując 23% stawką podatku VAT usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny), usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania (gdy oddany sprzęt jest zniszczony) oraz kwoty należne z tytułu zniszczenia/niezwrócenia Wnioskodawcy części sprzętu (gdy w ogóle kontrahent go nie oddaje) - obciążenie następuje po zakończeniu najmu?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Stanowisko odnośnie pytań nr 1, 2 oraz 3 - w zakresie stanów faktycznych przedstawionych w przypadkach nr 1, 2 i 3

- 1) Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest zastosowanie 23% stawki podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która nie obejmuje żadnych dodatkowych czynności (takich jak projekt statyczny, transport, montaż i demontaż rusztowań/szalunków) - przypadek nr 1 opisanego stanu faktycznego;

- 2) Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest zastosowanie 23% stawki podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje również wykonanie projektu statycznego (ale nie obejmuje transportu ani usług montażu i demontażu rusztowań/ szalunków) - przypadek nr 2 opisanego stanu faktycznego.
- 3) Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest zastosowanie 23% stawki podatku VAT do usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje również wykonanie projektu statycznego i transport (a która nie obejmuje montażu i demontażu rusztowań/ szalunków) - przypadek nr 3 opisanego stanu faktycznego.

W przypadku usług najmu rusztowań/szalunków z ewentualnymi świadczeniami dodatkowymi można mówić o wykonywaniu jednej usługi kompleksowej. W ramach rzeczonyj usługi można bowiem wyróżnić świadczenie główne, jakim jest najem. Ponadto Wnioskodawca zobowiązany jest do realizacji szeregu świadczeń pobocznych - sporządzenia projektu, transportu. Wskazane świadczenia poboczne, nie stanowią jednakże celu samego w sobie (ani dla Wnioskodawcy ani dla Jego klientów). Służą jedynie lepszemu wykonaniu na rzecz klienta świadczenia głównego. Z tego też względu, usługę Wnioskodawcy należy traktować jako usługę kompleksową, w ramach której świadczenia dodatkowe będą opodatkowane według zasad właściwych dla świadczenia podstawowego (tj. najmu rusztowań/szalunków).

Definicja usług złożonych (kompleksowych) została wypracowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wykładni rzeczonyj pojęcia Trybunał dokonał w szczególności w wyroku z 25 lutego 1999 r., sygn. C-349/96 sprawa Card Protection Plan. W przywołanym wyroku wskazano, że co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania VAT powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. Jednocześnie w sytuacji gdy kilka świadczeń obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia jedną usługę, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych.

Zdaniem TSUE, z pojedynczą usługą w sensie ekonomicznym mamy do czynienia zwłaszcza wtedy, gdy jeden lub więcej elementów traktuje się jako świadczenie główne, podczas gdy jeden lub więcej elementów powinno być traktowane jako świadczenia pomocnicze. Usługa ma natomiast charakter usługi pomocniczej, jeśli nie stanowi dla klienta celu samego w sobie, a jedynie prowadzi do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. W przypadku świadczeń złożonych o zasadach opodatkowania usług pomocniczych decyduje zawsze charakter usługi głównej.

W analizowanych przypadkach należy uznać, że mamy do czynienia z sytuacją w której istnieje jedno świadczenie główne, którym jest najem rusztowań/szalunków. Istotą działań Wnioskodawcy jest oddanie w czasowe używanie rusztowań/szalunków. W przypadkach nr 1-3 to najem rusztowań/szalunków decyduje o charakterze całej usługi złożonej. Sporządzenie projektu oraz zorganizowanie transportu stanowią czynności niezbędne do prawidłowej realizacji przedmiotu umowy, a więc są one świadczeniami pomocniczymi. Poprzez włączenie ich w zakres usługi działania te stają się częścią najmu. Sporządzenie projektu oraz transport są funkcjonalnie związane z najmem i stanowi koszt dodatkowy umowy. Rozdzielenie poszczególnych świadczeń byłoby sztuczne. Kolejnym argumentem za kompleksowością usługi świadczonej przez Wnioskodawcę jest perspektywa usługobiorcy, który jest zainteresowany przede wszystkim najmem. Z jego perspektywy, czynności dodatkowe mają sens tylko jako składniki kompleksowego najmu rusztowań/szalunków.

Z podanych powyżej powodów, świadczenie kompleksowe składające się z najmu rusztowań/szalunków oraz ewentualnych świadczeń dodatkowych (sporządzenia projektu, transportu) należy oceniać według sposobu opodatkowania właściwego dla najmu.

To, czy w konkretnym przypadku mamy do czynienia z usługą opodatkowaną na zasadach ogólnych (kiedy to Spółka wystawia fakturę zawierającą stawkę i kwotę VAT), czy z odwrotnym obciążeniem (kiedy to faktura nie zawiera ww. podatku) zależy od spełnienia przesłanek z art. 17

ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT. Stosownie do tego przepisu, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające 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 którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Przywołana regulacja wprowadza mechanizm odwrotnego obciążenia w przypadku usług wskazanych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT. Świadczeniodawcą tych usług musi być podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, niepodlegający zwolnieniu na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (czyli ze względu na wysokość osiąganych obrotów). Natomiast usługobiorcą musi być podatnik w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Ponadto, w świetle art. 17 ust. 1h, zgodnie z którym w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT, przepis art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT (a więc zasada odwrotnego obciążenia) ma zastosowanie tylko wtedy, gdy usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że odwrotnym obciążeniem są objęte usługi budowlane i budowlano-montażowe jeżeli łącznie spełnione są poniższe przesłanki:

- 1) usługi te mieszczą się w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy o VAT,
- 2) podatnik wykonując te świadczenia działa jako podwykonawca (tj. realizuje ww. usługi na zlecenie podatnika, który zobowiązał się wykonać je na rzecz podmiotu trzeciego - inwestora) oraz
- 3) podmiot zlecający wykonanie tych usług Spółce (usługobiorca) jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

W sytuacji Spółki, zawsze spełniona jest ostatnia z przedstawianych przesłanek. Spełniony jest także drugi warunek do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, gdyż - w analizowanych przypadkach - Spółka działa jako podwykonawca.

Ponieważ Spółka działa jako podwykonawca, to czy w konkretnym przypadku dojdzie do zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia, zależy od tego, czy dana usługa mieści się w katalogu z załącznika nr 14 do ustawy o VAT.

W załączniku nr 14 do ustawy o VAT wskazano m.in.:

- w poz. 42: Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań, symbol PKWiU 43.99.20.0;
- w poz. 44: Roboty betoniarskie, symbol PKWiU 43.99.40.0.

Załącznik nr 14 odwołuje się do regulacji dotyczącej statystyki publicznej, tj. do norm Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. Stosownie do art. 5a ustawy o VAT, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne. A zatem, w przypadku gdy ustawa o VAT, dla oznaczenia towarów i usług bezpośrednio odwołuje się do symboli statystycznych, wówczas towary te i usługi powinny być identyfikowane w oparciu o właściwe klasyfikacje statyczne, np. PKWiU. Tak jest przykładowo w zakresie świadczeń wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy o VAT.

Powyższe oznacza, że dana transakcja podlega mechanizmowi odwrotnego obciążenia, o ile zostanie ustalone, że jej przedmiotem są usługi mieszczące się w odpowiednich grupowaniach PKWiU, do których to odwołują się wprost regulacje załącznika nr 14 do ustawy o VAT.

Usługi budowlane zostały ujęte w sekcji F PKWiU - Obiekty budowlane i roboty budowlane. Jak wynika z instrukcji do ww. sekcji F, sekcja ta nie obejmuje wynajmu maszyn i urządzeń budowlanych bez operatora, sklasyfikowanego w 77.32.10.0 PKWiU (grupowanie to obejmuje

„Wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi”). Wynajem sprzętu z operatorem należy zaś klasyfikować w zakresie niniejszego działu w odpowiednich grupowaniach obejmujących roboty budowlane wykonywane z jego użyciem. Jak czytamy z kolei w opisie sekcji N PKWiU, w której mieści się grupowanie 77.32.10.0, sekcja ta nie obejmuje wynajmu maszyn i urządzeń z obsługą, sklasyfikowanego w odpowiednich grupowaniach zgodnie z czynnościami na nich wykonywanymi, np. w budownictwie (sekcja F), transporcie (sekcja H). Z opisu grupowana 77.32 wynika, że grupowanie to obejmuje wynajem i dzierżawę:

- maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi,
- ciągników budowlanych i do robót ziemnych, równiarek drogowych, koparek, walców, sycharek, ładowarek, rusztowań i platform bez ich wznoszenia i demontażu, baraków budowlanych itp.

Dlatego też, w odniesieniu do usług wynajmu urządzeń budowlanych (m.in. rusztowań i szalunków), które mieszczą się w grupowaniu 77.32.10.0 PKWiU, brak jest podstaw do stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia. Przy czym, w przypadku rusztowań, jest tutaj mowa o najmie bez wznoszenia i demontażu. Ta argumentacja, a więc także klasyfikacja PKWiU, ma zastosowanie również do najmu szalunków. Potwierdza to pismo otrzymane przez Wnioskodawcę od Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi.

Podsumowując, usługi najmu rusztowań/szalunków niezwiązane z montażem lub demontażem nie mieszczą się w katalogu z załącznika nr 14 do ustawy o VAT, a więc są opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. z zastosowaniem 23% stawki podatku VAT.

Stanowisko odnośnie pytania nr 4 - w zakresie stanu faktycznego przedstawionego w przypadku nr 4a

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia do usługi „krótkotrwałego” (np. do 2 miesięcy) najmu rusztowań/szalunków, która może obejmować również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności) i która obejmuje montaż i demontaż rusztowań/szalunków - przypadek nr 4a opisanego stanu faktycznego.

Jak wskazano wcześniej, mechanizmem odwrotnego obciążenia mogą być objęte są m.in. poniższe usługi (wskazane w poz. 42 i 44 załącznika nr 14 do ustawy o VAT):

- Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań, symbol PKWiU 43.99.20.0;
- Roboty betoniarskie, symbol PKWiU 43.99.40.0.

Grupowanie PKWiU 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań”, zgodnie z Wyjaśnieniami do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) obejmuje m.in. wynajmowanie rusztowań i platform roboczych wraz z ich montowaniem i demontowaniem. W konsekwencji, w przypadku, gdy najem rusztowań wiąże się z ich montażem i demontażem, do całości świadczenia zrealizowanego na rzecz tego kontrahenta zastosowanie znajdzie mechanizm odwrotnego obciążenia. Potwierdził to także Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, który w piśmie skierowanym do Wnioskodawcy wskazał, że grupowanie to obejmuje wynajem rusztowań, ich transport na wyznaczone miejsce, wraz z montażem i demontażem, również łącznie z dozorem i obsługą.

Najem szalunków związany z montażem i demontażem mieści się natomiast w grupowaniu 43.99.40.0 „Roboty betoniarskie”. Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU grupowanie to obejmuje m.in. wykonywanie szalunków. Najem szalunków łączący się z ich montażem lub demontażem mieści się w tym grupowaniu PKWiU. Potwierdził to także Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi. Całe takie świadczenie jest w związku z tym opodatkowane w drodze odwrotnego obciążenia. Z podanych powodów, najem rusztowań i szalunków przeprowadzany przez Spółkę wraz z montażem lub demontażem tego sprzętu jest

opodatkowany w drodze mechanizmu odwrotnego obciążenia (w sytuacji, gdy Wnioskodawca działa jako podwykonawca).

Stanowisko odnośnie pytania nr 5 - w zakresie stanu faktycznego przedstawionego w przypadku nr 4b

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa On jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), w przypadku tzw. „długotrwałego” najmu rusztowań/szalunków, który obejmuje również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności), oraz który trwa wiele miesięcy (okresów rozliczeniowych), gdzie Wnioskodawca montuje i demontuje rusztowania/szalunki, ale poza pierwszym i ostatnim miesiącem nie dochodzi do ich montażu lub demontażu:

- a) mechanizm odwrotnego obciążenia należy zastosować w miesiącu, w którym ma miejsce montaż rusztowań/szalunków oraz ich najem (z możliwością projektu statycznego i transportu);
- b) 23% stawkę podatku VAT należy zastosować w miesiącach, w których występuje jedynie najem bez montażu lub demontażu;
- c) mechanizm odwrotnego obciążenia należy zastosować w miesiącu, w którym ma miejsce najem i demontaż rusztowań/szalunków.

Uwagi wymagają sytuacje, w których Spółka świadczy (na podstawie jednej umowy) usługę wielomiesięcznego najmu rusztowań/szalunków. W pierwszym i ostatnim miesiącu usługi najmu łączy się ona (tj. usługa) z montażem lub demontażem szalunków/rusztowań. W pozostałych zaś miesiącach - nie. Usługa jest rozliczana przez Wnioskodawcę w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Zgodnie zaś z art. 19 ust. 3 zd. 1 ustawy o VAT, 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.

Na mocy przytoczonej regulacji, usługę Spółki uznaje się za wykonaną z upływem każdego okresu rozliczeniowego.

Wyciągnąć z tego należy wniosek, że każdy okres świadczenia usługi najmu powinien być traktowany osobno. W konsekwencji, do różnych okresów rozliczeniowych mogą znaleźć różne zasady opodatkowania (zasady ogólne albo odwrotne obciążenie).

W ramach jednej umowy, jeżeli trwa ona wiele miesięcy, w części okresów Spółka świadczy usługę najmu z montażem lub demontażem, a w części jedynie usługę samego najmu. Jeżeli w danym okresie najem jest wykonywany z montażem i demontażem, to jak wskazano, właściwe są klasyfikacje: PKWiU 43.99.20.0 (w przypadku najmu rusztowań) oraz PKWiU 43.99.40.0 (w przypadku najmu szalunków). Są to usługi zawarte w poz. 42 i poz. 44 załącznika nr 14 do ustawy o VAT, i jako takie podlegają mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Jeżeli zaś w danym okresie najem nie łączy się z montażem lub demontażem, to jak wskazano, właściwa jest klasyfikacja 77.32.10.0, a w konsekwencji także zastosowanie zasady ogólnej rozliczenia podatku VAT.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku długotrwałych usług najmu, każdy (przyjęty przez strony umowy) miesięczny okres rozliczeniowy powinien być rozpatrywany osobno. Podstawową częścią usługi (świadczeniem głównym) jest najem - a więc to on decyduje o istocie usługi. Co ważne, najem świadczony w okresach rozliczeniowych (tak jak w przypadku Spółki) dla celów rozliczania podatku VAT powinien być dzielony według tych okresów. Usługa najmu bowiem uznana jest za wykonaną w każdym okresie rozliczeniowym - o czym stanowi wyraźnie art. 19 ust. 3 zd. 1 ustawy o VAT. Skoro zaś z upływem każdego miesiąca usługa jest uznawana za wykonaną (o czym przesądza przywołana regulacja), to można mówić o podziale tej usługi na osobne części - według okresów rozliczeniowych. Jeżeli w danym miesiącu usługa „jest uznana za wykonaną”, to w kolejnym jest niejako (z punktu widzenia podatku VAT) wykonywana „od początku”. Sposób opodatkowania jednej usługi (w tym przypadku rozliczenia jednego okresu)

nie powinien zaś wpływać na rozliczenie kolejnego cyklu rozliczeniowego (który stanowi de facto „odrębną” czynność).

Poza tym, nie da się powiedzieć, że w trakcie trwania usługi najmu jest ona cały czas związana z montażem lub demontażem, jeżeli w danym okresie takie czynności nie są przeprowadzane (czynności te mają miejsce jedynie w pierwszym i ostatnim miesiącu wielomiesięcznych umów najmu). Faktura za taki okres odnosi się do samego najmu (a nie do najmu z montażem lub demontażem).

Powyższe argumenty przesądzają o tym, że każdy okres rozliczeniowy najmu powinien być rozpatrywany osobno pod względem zastosowania właściwych zasad opodatkowania (23% stawki podatku VAT albo mechanizmu odwrotnego obciążenia).

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w rozstrzygnięciach organów podatkowych. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 9 maja 2017 r., znak: 0112-KDIL1-3.4012.51.2017.1.AP Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zaaprobował, w ramach jednej umowy najmu rusztowań, podział tej umowy na część związaną z montażem/demontażem (objętą odwrotnym obciążeniem), oraz na część opodatkowaną na zasadach ogólnych (sam najem).

Szczególną uwagę warto zwrócić na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2017 r., znak: 0461-ITPP3.4512.70.2017.1.MD, która dotyczyła najmu rusztowań. Organ podatkowy stwierdził w niej, że „za miesiąc, w którym wystąpi na budowie tylko usługa wynajmu (PKWiU 43.99.20.0), a montaż i demontaż miał, bądź będzie miał miejsce w innym miesiącu (usługa nie jest sprzedawana na rzecz inwestora), Spółka powinna wystawiać fakturę bez naliczonego VAT w ramach procedury odwrotnego obciążenia, z informacją na fakturze „odwrotne obciążenie”, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy”.

Z powyższych powodów, w przypadku świadczenia usług najmu rusztowań/szalunków, które trwają wiele miesięcy (okresów rozliczeniowych), Spółka powinna stosować mechanizm odwrotnego obciążenia tylko w rozliczeniach za miesiące, w których dochodzi do montażu i demontażu. W rozliczeniach za miesiące, w których czynności montażu lub demontażu nie są dokonywane zastosowanie mają ogólne zasady opodatkowania (stawka VAT 23%).

Stanowisko odnośnie pytania nr 6 - w zakresie stanu faktycznego przedstawionego w przypadku nr 5

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa On jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), w przypadku tzw. „długotrwałego” najmu rusztowań/szalunków, który obejmuje również wykonanie projektu statycznego i transport (ale może także nie obejmować tych czynności), oraz który trwa wiele miesięcy (okresów rozliczeniowych), gdzie Wnioskodawca montuje i demontuje rusztowania/szalunki (w pierwszym i ostatnim miesiącu umowy) oraz w trakcie je przestawia (po czym kolejno występują jedynie usługi najmu):

- a) mechanizm odwrotnego obciążenia należy zastosować w miesiącu, w którym ma miejsce montaż rusztowań/szalunków oraz ich najem (z możliwością projektu statycznego i transportu);
- b) 23% stawkę podatku VAT należy zastosować w miesiącach, w których występuje jedynie najem bez montażu lub demontażu);
- c) mechanizm odwrotnego obciążenia należy zastosować w miesiącach, w których ma miejsce przeniesienie - w trakcie trwania umowy najmu - rusztowania/szalunku w inne miejsce (co wiąże się z montażem i demontażem);
- d) mechanizm odwrotnego obciążenia należy zastosować w miesiącu, w którym ma miejsce najem i demontaż rusztowań/szalunków.

W przypadku wielomiesięcznego najmu możliwe jest, że Spółka będzie w trakcie trwania umowy przenosić rusztowania/szalunki w inne miejsce (oprócz montażu i demontażu na początku i końcu najmu). Takie przeniesienia powinny być traktowane jako montaż i demontaż. Nie ma bowiem podstaw do tego, żeby poprzez montaż i demontaż rozumieć tylko czynności na

początku i na końcu najmu. Zdjęcie rusztowania/szalunku z dotychczasowego miejsca i założenie w nowym powinny być uznane za demontaż i montaż tego sprzętu. Warto zwrócić uwagę na to, że Słownik języka polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl>) „demontaż” definiuje jako <<rozkładanie maszyn, urządzeń na części lub zdejmowanie z miejsc, w których były zamontowane>>. Z kolei „montaż” to <<zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych>>. Przeniesienie rusztowań/szalunków w trakcie trwania najmu z pewnością spełnia słownikową definicję demontażu i montażu.

W związku z powyższym, w trakcie wielomiesięcznego najmu, okresy w których Spółka przenosi rusztowania/szalunki powinny być opodatkowane w drodze odwrotnego obciążenia. W miesiącach tych Spółka świadczy bowiem usługę najmu rusztowań/szalunków z montażem i demontażem.

Natomiast w rozliczeniach za miesiące, w których czynności montażu lub demontażu nie są dokonywane zastosowanie mają ogólne zasady opodatkowania (23% stawka podatku VAT). Uzasadnienie - jak powyżej.

Stanowisko odnośnie pytań nr 7 i 8 - w zakresie stanów faktycznych przedstawionych w przypadkach nr 6 i 7

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia do usługi montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta, która nie obejmuje wykonania projektu statycznego – przypadek nr 6 opisanego stanu faktycznego.

Zdaniem Wnioskodawcy, jeżeli działa on jako podwykonawca (o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy o VAT), prawidłowym postępowaniem jest stosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia do usługi montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta, które obejmuje również wykonanie projektu statycznego - przypadek nr 7 opisanego stanu faktycznego.

Usługi montażu i demontażu rusztowań przeprowadzane bez usługi najmu (na powierzonym przez klienta rusztowaniu/szalunku) są klasyfikowane w grupowaniu PKWiU 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań” oraz w grupowaniu 43.99.40.0 „Roboty betonarskie”. Usługi takie zawarte są odpowiednio w poz. 42 i 44 załącznika nr 14 do ustawy o VAT. Jednocześnie w przypadku, gdy kontrahent zleca także wykonanie projektu statycznego jest to czynność niezbędna do wykonania prawidłowego montażu. Dopiero po dokonaniu projektu przez Wnioskodawcę (lub jego podwykonawcę) jest wiadome, jak dokonać montażu rusztowań/szalunków. Bez projektu (w tym przypadku) montaż byłby niemożliwy. Dotyczy to najczęściej skomplikowanych montażu, gdzie rusztowania/szalunki muszą być zamontowane pod odpowiednim kątem, nachyleniem itp. Usługa projektu statycznego stanowi tutaj usługę pomocniczą względem usługi montażu. W konsekwencji, jeżeli Wnioskodawca świadczy takie usługi jako podwykonawca, zastosowanie znajduje mechanizm odwrotnego obciążenia. Jeśli natomiast Wnioskodawca działa jako główny wykonawca, to powinien swoją usługę opodatkować według stawki 23%.

Stanowisko odnośnie pytania nr 9 - w zakresie stanów faktycznych przedstawionych w przypadkach nr 1, 2, 3, 4a, 4b i 5

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadkach nr 1, 2, 3, 4a, 4b oraz 5, postępuje on prawidłowo opodatkowując 23% stawką podatku VAT usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny), usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych (gdy oddany sprzęt jest uszkodzony) w czasie ich użytkowania oraz kwoty należne z tytułu zniszczenia/niezwrócenia Wnioskodawcy części sprzętu (gdy w ogóle kontrahent go nie oddaje) - obciążenie następuje po zakończeniu najmu.

W określonych przypadkach, po okresie najmu, Wnioskodawca może przeprowadzać czyszczenie i naprawę rusztowań/szalunków. Są to dodatkowe czynności dokonywane po usłudze najmu, i które nie są z nim bezpośrednio związane. Są one przeprowadzane tylko w razie potrzeby (jeżeli sprzęt jest brudny lub uszkodzony), a nie wtedy gdy zażyczy sobie tego klient (tak jak jest w przypadku sporządzenia projektu statycznego lub przeprowadzenia transportu). Umawiając się na świadczenie usługi najmu, strony nie mogą przewidzieć, czy (i w jakim zakresie) usługi czyszczenia lub naprawy uszkodzonego sprzętu będą w ogóle wykonywane. Również nie mogą przewidzieć, czy kontrahent odda wszystkie wynajęte elementy (zdarza się bowiem, że część zniszczy lub zgubi).

Ponadto ważny jest tutaj sposób kalkulacji wynagrodzenia. Mianowicie, obciążenie za czyszczenia/naprawę/zgubiony i zniszczony sprzęt nie jest dokonywane okresowo (w miesięcznych okresach rozliczeniowych z tytułu najmu), ale jednorazowo - po zakończeniu usługi najmu. W miejscu tym trzeba ponownie podkreślić, że najem jako świadczenie rozliczane okresowo, jest uznany za wykonany wraz z końcem każdego okresu rozliczeniowego. Najem kończy się więc wraz z upływem okresów rozliczeniowych. Czynności dokonane po tych okresach (a takimi są czyszczenie/naprawa sprzętu/rozliczenie sprzętu zagubionego oraz zniszczonego) są przeprowadzane po wykonaniu najmu - nie mogą tym samym wchodzić w jego skład.

Z powyższych powodów usługa czyszczenia sprzętu, usługa naprawy sprzętu uszkodzonego oraz rozliczenie za sprzęt zgubiony stanowią odrębne świadczenia, a nie element kompleksowej usługi najmu. Czynności te nie zostały ujęte w załączniku nr 14 do ustawy o VAT i w związku z tym nie podlegają mechanizmowi odwrotnego obciążenia. Spółka powinna więc w każdym przypadku wystawiać faktury z doliczonym 23% podatkiem VAT.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych stanów faktycznych w zakresie opodatkowania wykonywanych świadczeń w zakresie pytania nr 2, 3, 4, 5, 6, 8 i 9 jest nieprawidłowe, w zakresie pytania nr 1 i 7 jest prawidłowe.

Na wstępie należy zauważyć, że przy określaniu czy opodatkowanie danej czynności powinno nastąpić z zastosowaniem mechanizmu odwrotnego obciążenia istotne jest prawidłowe jej zaklasyfikowanie wg symbolu PKWiU. Tym samym wydając przedmiotową interpretację Organ oparł się na wynikającym z treści wniosku opisie sprawy, tj. na klasyfikacji podanej przez Wnioskodawcę.

Zauważyć należy, że zgodnie z poz. 7.3 Zasad Metodycznych Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług zawartych w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) - dalej: „PKWiU”, zaliczanie danego produktu do odpowiedniego grupowania jest obowiązkiem producenta (względnie usługodawcy). Wynika to z faktu, że właśnie producent (usługodawca) posiada wszystkie informacje niezbędne do właściwego zaliczenia produktu do odpowiedniego grupowania PKWiU, tj. informacje dotyczące rodzaju użytego surowca, technologii wytwarzania, konstrukcji i przeznaczenia wyrobu lub charakteru usługi.

Należy jednak podkreślić, że dokonana przez producenta (usługodawcę) klasyfikacja nie może naruszać zasad budowy i logiki struktury PKWiU. W razie trudności przy zaliczaniu wyrobu (towaru) lub usługi do odpowiedniego grupowania PKWiU można wystąpić w tej sprawie do organów statystycznych. Procedury udzielania informacji w sprawie standardów klasyfikacyjnych (w tym Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług) określa Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych.

Zatem to podatnik jest zobowiązany do prawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, co wiąże się z prawidłowym zdefiniowaniem i zaklasyfikowaniem realizowanych świadczeń.

W przypadku zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia to nabywca jest podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku, tym samym nabywca jest zobowiązany do dokonania klasyfikacji nabywanych świadczeń.

Tut. Organ nie jest uprawniony do przyporządkowywania formalnego towarów i usług do określonego grupowania klasyfikacyjnego. Podkreślić należy, że kwestie dotyczące zaklasyfikowania towaru lub usługi do właściwego grupowania statystycznego nie mieszczą się w ramach określonych w art. 14b § 1 ww. ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Tak więc niniejszą interpretację wydano w oparciu o grupowanie PKWiU wskazane przez Wnioskodawcę we wniosku.

W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów opisanego stanu faktycznego (w szczególności w przypadku błędnej klasyfikacji PKWiU wymienionej we wniosku czynności) lub zmiany stanu prawnego, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r., poz. 1221, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Towarami, stosownie do art. 2 pkt 6 ustawy, są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Zgodnie z art. 5a ww. ustawy, towary lub usługi będące przedmiotem czynności, o których mowa w art. 5, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli dla tych towarów lub usług przepisy ustawy lub przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie powołują symbole statystyczne.

Na mocy art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Stosownie do art. 15 ust. 2 ustawy, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Co do zasady, każde świadczenie powinno być uznawane za odrębne i niezależne, natomiast jedno świadczenie z ekonomicznego punktu widzenia nie powinno być sztucznie dzielone, by nie zakłócić funkcjonowania systemu VAT. Pojedyncze świadczenie ma miejsce zwłaszcza wtedy, gdy jedną lub więcej jego części uznaje się za zasadnicze, podczas gdy inny lub inne elementy traktuje się jako pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania, co do świadczenia zasadniczego. Ważne jest, czy świadczenia są ze sobą ściśle powiązane w taki sposób, że samodzielnie nie przynoszą wymaganej praktycznej korzyści z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia dostawcy lub odbiorcy świadczenia. W sytuacji, w której łącznie ma miejsce wykonanie różnych czynności, nie oznacza to, że świadczenia te nie powinny być zakwalifikowane jako jedno świadczenie złożone dla

celów podatku od towarów i usług. Istnienie jednego świadczenia złożonego nie jest wykluczone z tego powodu, że do poszczególnych elementów wykazane są odrębnie ceny.

Powyższe znajduje wyraz w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w którym wskazuje się na konieczność traktowania, dla celów podatkowych, złożonego działania podatnika, jako jednolitej całości bez sztucznych podziałów. W orzeczeniu z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise* (C-349/96), Trybunał rozstrzygnął, że przy świadczeniu usług obejmujących kilka części składowych należy stosować te same zasady opodatkowania, co do usługi zasadniczej. Usługę należy uznać za usługę pomocniczą, jeżeli nie stanowi ona dla klienta celu samego w sobie, lecz środek do lepszego wykorzystania usługi zasadniczej. Podobnie wypowiedział się Trybunał wydając w dniu 27 września 2012 r. orzeczenie w trybie prejudycjalnym w sprawie C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*.

Z powyższego wynika, że jeżeli podatnik wykonuje więcej niż jedno świadczenie na rzecz klienta i są one ze sobą powiązane tak, że z ekonomicznego punktu widzenia tworzą jedną całość, którą jedynie sztucznie można byłoby podzielić, to te elementy lub świadczenia – dla celów podatku od towarów i usług – stanowią jedną czynność. O świadczeniu złożonym zatem można mówić, jeśli istnieje funkcjonalny związek pomiędzy poszczególnymi elementami świadczenia na tyle ścisły, by nie można było wydzielić z tego świadczenia jego poszczególnych elementów i potraktować ich jako świadczeń odrębnych. Muszą one stanowić jedną nierozzerwalną całość.

Jednocześnie zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające 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 którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9,
- b) usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Przy tym, w myśl art. 17 ust. 1h ustawy - w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Załącznik nr 14 do ustawy obowiązujący od dnia 1 stycznia 2017 r. zawiera (w poz. 2-48) zamkniętą listę usług identyfikowanych przy pomocy Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) podlegających mechanizmowi odwrotnego obciążenia w przypadku świadczenia tych usług przez podwykonawców.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy prawa, należy wskazać, że art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy wprowadza mechanizm polegający na przesunięciu obowiązku rozliczenia podatku VAT na podatnika, na rzecz którego świadczona jest usługa wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli 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, natomiast usługobiorcą jest podatnik, o którym mowa w art. 15, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Przy czym, w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 do ustawy mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca.

Natomiast, transakcje, których przedmiotem jest świadczenie wymienionych w załączniku nr 14 do ustawy usług, realizowane przez wykonawcę (generalnego wykonawcę) na rzecz inwestora (np. dewelopera budowlanego), podlegają opodatkowaniu według zasad ogólnych, tj. podatek VAT rozliczany jest przez wykonawcę (generalnego wykonawcę), natomiast inwestor otrzymuje fakturę na kwotę należności za wykonane usługi zawierającą podatek VAT.

W przypadku, wystąpienia dalszych „podzleceń” podwykonawca zlecający staje się głównym wykonawcą swojego zakresu prac w stosunku do swojego podwykonawcy i jest on wówczas

zobowiązany do rozliczenia „podzleconych” usług budowlanych na zasadzie odwróconego obciążenia.

Należy wskazać, że ustawa o podatku od towarów i usług nie definiuje pojęcia podwykonawcy, zatem dla prawidłowego rozumienia terminu „podwykonawca” wystarczające będzie posłużenie się powszechnym jego znaczeniem wynikającym z wykładni językowej. Zgodnie z definicją zawartą w internetowym wydaniu Słownika Języka Polskiego PWN (<http://sjp.pwn.pl/sjp/podwykonawca;2503008>) podwykonawca to „firma lub osoba wykonująca pracę na zlecenie głównego wykonawcy”.

Zgodnie z art. 17 ust. 2 ustawy, w przypadkach wymienionych w ust. 1 pkt 4, 5, 7 i 8, usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego.

Powołane regulacje ustawy wprowadzają mechanizm polegający na przeniesieniu obowiązku rozliczania podatku od towarów i usług na podatnika, na rzecz którego wykonana została ściśle określona usługa.

Mechanizm „odwrotnego obciążenia” podatkiem od towarów i usług stanowi odstępstwo od generalnej zasady wyrażonej w art. 193 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, str. 1, z późn. zm.) dalej zwanej „Dyrektywą”, zgodnie z którym osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług i przenosi obowiązek rozliczenia VAT należnego ze sprzedającego na nabywcę. Podstawą dla zastosowania tego szczególnego środka jest art. 199-199a Dyrektywy. W art. 199 ust. 1 oraz art. 199a ust. 1 Dyrektywy zawarty został zamknięty katalog transakcji, w odniesieniu do których państwa członkowskie mogą postanowić, że osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik podatku od towarów i usług – odbiorca towarów i usług będących przedmiotem tych transakcji, wśród których wymieniono dostawę zużytych materiałów, zużytych materiałów nienadających się do ponownego użycia w tym samym stanie, złomu, odpadów przemysłowych i nieprzemysłowych, odpadów przetwarzalnych, częściowo przetworzonych odpadów oraz dostawy pewnych towarów i świadczenia usług wymienionych w załączniku VI [art. 199 ust. 1 lit. d) Dyrektywy]. Do decyzji państw członkowskich Unii Europejskiej pozostawiono zarówno ewentualne zaimplementowanie tego mechanizmu na grunt krajowych regulacji, jak również kwestię, które spośród enumeratywnie wskazanych w dyrektywie towarów i usług zostaną nim objęte.

Stawka podatku - na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy - wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

W myśl art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2018 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Zgodnie z art. 106e ust. 1 ustawy, faktura powinna zawierać:

- (...)
- 12) stawkę podatku;
- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- (...)
- 18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi – wyrazy „odwrotne obciążenie”;
- (...).

Jak stanowi art. 106e ust. 4 ustawy, faktura nie zawiera w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca – danych określonych w ust. 1 pkt 12-14.

Przepisy z zakresu podatku od towarów i usług odwołują się w niektórych przypadkach do grupowań PKWiU. Przy czym prawidłowa identyfikacja towarów i usług w ramach klasyfikacji statystycznych stanowi niezbędny warunek do określenia wysokości opodatkowania lub podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT w odniesieniu do towarów i usług, dla których przepisy VAT powołują klasyfikację statystyczną. Od dnia 1 stycznia 2016 r. obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r., poz. 1676). Jednakże zgodnie z § 3 pkt 1 do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług do dnia 31 grudnia 2017 r. stosuje się Polską Klasyfikację Wyrobów i Usług wprowadzoną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

W załączniku do ww. rozporządzenia w objaśnieniach do sekcji F „Obiekty budowlane i roboty budowlane” wskazano, że sekcja ta nie obejmuje:

- zarządzania projektami budowlanymi w zakresie obiektów inżynierii lądowej i wodnej, sklasyfikowanego w 71.1,
- wynajmu maszyn i urządzeń budowlanych bez operatora, sklasyfikowanego w 77.32,
- usług związanych z wykonywaniem instalacji elektrycznych dla systemów bezpieczeństwa, takich jak alarmy przeciwwłamaniowe i przeciwpożarowe z późniejszym monitoringiem, sklasyfikowanych w 80.20.10.0.

Ponadto w uwagach dodatkowych wskazano, że wynajem sprzętu z operatorem należy klasyfikować w zakresie niniejszego działu w odpowiednich grupowaniach obejmujących roboty budowlane wykonywane z jego użyciem.

Z treści złożonego wniosku wynika, że Spółka świadczy na terytorium Polski usługi wypożyczania rusztowań i szalunków m.in. na rzecz generalnych wykonawców robót budowlanych (Wnioskodawca działa jako podwykonawca).

Wnioskodawca jest podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy, a usługi świadczy na rzecz podmiotów będących podatnikami, o których mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni.

Przedmiotem zawieranych z kontrahentami umów jest wynajem rusztowań lub szalunków. Umowa może dotyczyć samego najmu rusztowań lub szalunków. Poza usługą najmu rusztowań/szalunków klienci mogą (ale nie muszą) skorzystać z dodatkowych świadczeń Spółki (świadczenia te są opcjonalne; nie są warunkiem zawartej umowy najmu):

- sporządzenia projektu techniczno-statycznego, dzięki któremu najem oraz montaż/demontaż rusztowań/szalunków jest możliwy;
- transportu rusztowań/szalunków na wyznaczone miejsce;
- montażu/demontażu rusztowań/szalunków. Czynności te są wykonywane na początku i na końcu usługi najmu. Możliwe są także przestawienia rusztowań/szalunków w trakcie trwania umowy najmu (Spółka może być zobowiązana do przeniesienia rusztowania/szalunku na inną ścianę budynku czy budowli; przestawienie nie powoduje przerywania ciągłości umowy wynajmu).

Wszystkie wykonywane w ramach umowy najmu świadczenia są odrębnie kalkulowane i wyceniane w umowie. Ponadto Wnioskodawca obciąża klienta za prace naprawcze (oraz czyszczenie) na zniszczonych elementach rusztowań/szalunków. Za usługi czyszczenia/naprawy klient jest obciążany tylko wtedy, gdy zwróci rusztowania/szalunki brudne lub zniszczone (strony nie mogą przewidzieć, czy i w jakim zakresie usługi czyszczenia lub naprawy uszkodzonego sprzętu będą w ogóle wykonywane). Dodatkowe świadczenia są wykonywane albo przez Spółkę, albo przy skorzystaniu z dalszych podwykonawców.

Umowa najmu rusztowań/szalunków może być zawierana na czas tygodnia, dwóch, miesiąca albo na okres wielu miesięcy. W ramach jednej umowy, w części miesięcy może wystąpić montaż/demontaż sprzętu, a w części nie. Przy umowach trwających powyżej jednego miesiąca, najem rozliczany jest zawsze w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Wnioskodawca wystawia faktury za każdy miesiąc świadczonych usług (faktura obejmuje usługi wykonane

w danym miesiącu). Spółka w każdym miesiącu świadczenia, w wystawianych fakturach wyszczególnia elementy składowe wykonywanych świadczeń. Do każdego świadczenia przyporządkowana jest należna cena.

Spółka otrzymała od Urzędu Statystycznego w Łodzi pismo z informacją odnośnie klasyfikacji świadczeń Spółki, zgodnie z zasadami merytorycznymi Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (łącznie PKWiU 2008 oraz PKWiU 2015), w którym wskazano, że usługi opisane we wniosku mieszczą się w grupowaniach:

- 77.32.10.0 „Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi” - w odniesieniu do:
 - wynajmu rusztowań, wraz z ich transportem, bez usługi montażu i demontażu,
 - wynajmu szalunków (bez usługi montażu i demontażu).
- 43.99.20.0 „Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań” - w odniesieniu do:
 - wynajmu rusztowań, ich transport na wyznaczone miejsce, wraz z montażem i demontażem, również łącznie z dozorem i obsługą;
 - montażu i demontażu rusztowań.
- 43.99.40.0 „Roboty betoniarskie” - w odniesieniu do wynajmu szalunków wraz z montażem na placu budowy oraz dozorem i obsługą.
- 71.12.1 „Usługi w zakresie inżynierii” - w odniesieniu do sporządzania schematów i rysunków technicznych systemów szalunkowych i rusztowań, zgodnie z założeniami zamawiającego.

Wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą sposobu opodatkowania (zastosowanie odwrotnego obciążenia lub opodatkowanie podstawową stawką podatku VAT) w szeregu szczegółowo opisanych przez niego przypadkach:

Przypadek 1

Klient sam projektuje zestawy niezbędnych mu elementów rusztowań/szalunków, które są przedmiotem najmu. Klient sam je odbiera z magazynu Wnioskodawcy i transportuje na budowę, sam montuje, przestawia, dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie umowy najmu i eksploatacji. Po wykonaniu zadania samodzielnie demontuje, zwraca elementy Wnioskodawcy. Spółka obciąża klienta za:

- najem - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca rozliczeniowego,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Przypadek 2

Zestawy elementów rusztowań/szalunków będące przedmiotem najmu projektuje Wnioskodawca (sam bądź przy pomocy podwykonawcy). Klient sam odbiera rzeczony elementy z magazynu Spółki i transportuje je na budowę. Sam dokonuje ich montażu/demontażu. Samodzielnie przestawia rusztowania/szalunki w trakcie umowy najmu. Klient sam dozoruje oraz obsługuje sprzęt w czasie umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt - obciążenie następuje po jego wykonaniu,
- najem - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Przypadek 3

Najem rusztowań/szalunków z projektem i transportem Wnioskodawcy. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów

rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Klient we własnym zakresie montuje/demontuje/przestawia rusztowania/szalunki. Klient dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Spółka wskazała również, że w ww. przypadkach generalny wykonawca inwestycji budowlanych nabywa od Wnioskodawcy świadczenie celem wykonania na rzecz innego podmiotu usługi wymienionej w poz. 2-48 załącznika nr 14 ustawy o VAT.

Usługa wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmujące ich montażu i demontażu) jest klasyfikowana w grupowaniu PKWiU 77.32.10.0.

Wnioskodawca zawiera jedną umowę dotyczącą wszystkich świadczeń. W umowie jest sprecyzowany zakres świadczeń. Wnioskodawca nie zawiera odrębnych umów na wykonanie projektu oraz na najem rusztowań/szalunków (dla pyt. nr 2), jak również odrębnych umów na wykonanie projektu, transport oraz na najem rusztowań/szalunków (dla pyt. nr 3).

Jak wynika z załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Sekcja N „Usługi administrowania i usługi wspierające” pod klasyfikacją PKWiU 77.32.10.0. wymieniono „Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi”. Analiza przedstawionych okoliczności sprawy w kontekście powołanych regulacji prowadzi do stwierdzenia, że z taką sytuacją mamy do czynienia w ww. Przypadkach 1-3. Jak wskazał Wnioskodawca, opisane tam czynności dotyczą usługi wynajmu rusztowań albo szalunków (nieobejmujące ich montażu i demontażu), które to usługi Spółka klasyfikuje zgodnie z otrzymanym pismem z Urzędu Statystycznego w Łodzi do ww. grupowania PKWiU 77.32.10.0, obejmującego: wynajem rusztowań, wraz z ich transportem, bez usługi montażu i demontażu oraz wynajmem szalunków (bez usługi montażu i demontażu).

Zatem w ww. Przypadkach 1-3, o które Wnioskodawca pyta w pytaniach nr 1-3 sformułowanych we wniosku, opisane usługi jako nie wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlegać będą opodatkowaniu na zasadach ogólnych. W związku z powyższym do świadczonych usług – zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy – powinna znaleźć zastosowanie 23% stawka podatku.

Ww. rozstrzygnięcia nie zmienia fakt, że tylko samą usługę najmu rusztowań/szalunków, wraz z ewentualnie występującym dodatkowym świadczeniem – usługą transportową, ale bez montażu i demontażu rusztowań/szalunków można uznać za jednolite świadczenie, tj. usługę kompleksową, w ramach której świadczenia dodatkowe będą opodatkowane według zasad właściwych dla świadczenia podstawowego (tj. najmu rusztowań/szalunków).

Za takie świadczenie nie można natomiast uznać wykonanie projektu statycznego, które to świadczenie jest wykonywane w przypadku nr 2 i 3 opisanym we wniosku.

W odniesieniu do tej usługi należy wskazać, że aby móc określić, że dana usługa jest usługą kompleksową (jednolitą/złożoną), powinna składać się ona z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi jednak do jednego celu. Na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności, prowadzących do realizacji określonego celu - do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne świadczenia pomocnicze. Natomiast, usługę należy uznać

za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środkiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza usługa traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia usługi pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać usługi głównej bez usługi pomocniczej.

Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne, jednak w sytuacji, gdy jedna usługa obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, usługa ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych. Zatem, z ekonomicznego punktu widzenia usługi nie powinny być dzielone dla celów podatkowych wówczas, gdy tworzyć będą jedną usługę kompleksową, obejmującą kilka świadczeń pomocniczych. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu usługi kompleksowej.

Nie ma znaczenia subiektywny punkt widzenia dostawcy lub odbiorcy świadczenia. Istnienie jednego świadczenia złożonego nie wyklucza zastosowania do poszczególnych jego elementów odrębnych cen. Jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania przepisów ustawy. Jeżeli jednak w skład świadczonej usługi wchodzić będą czynności, które nie służą wyłącznie wykonaniu czynności głównej, zasadniczej, lecz mogą mieć również charakter samoistny, to wówczas nie ma podstaw dla traktowania ich jako elementu czynności kompleksowej.

Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości UE, w wydanych orzeczeniach na podstawie pierwotnie obowiązującej Szóstej Dyrektywy Rady (77/388/EWG) oraz obecnie obowiązującej Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347, str. 1, z późn. zm.). W szczególności w wyroku w sprawie C-349/96 Card Protection Plan Ltd., Trybunał uznał, że każde świadczenie usług powinno być, co do zasady, traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jeżeli jednak dwa lub więcej niż dwa świadczenia (czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta są tak ściśle powiązane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku od wartości dodanej.

Również w orzecznictwie NSA przyjmuje się, że świadczenie złożone (kompleksowe) ma miejsce wówczas, gdy relacja poszczególnych świadczeń wykonywanych na rzecz jednego nabywcy dzieli je na świadczenie podstawowe i świadczenia pomocnicze - tzn. takie, które umożliwiają skorzystanie ze świadczenia podstawowego lub są niezbędne dla możliwości skorzystania ze świadczenia podstawowego. Jeżeli jednak świadczenia te można rozdzielić, tak że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być traktowane jako dwa niezależnie opodatkowane świadczenia. Zatem należy uwzględnić ochronę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od wartości dodanej wymagających, by każda działalność gospodarcza była traktowana w ten sam sposób. Sprzeciwia się to temu, by podmioty gospodarcze dokonujące takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru tego podatku (wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., I FSK 2105/13).

W kontekście przytoczonych regulacji stwierdzić należy, że ze świadczeniem usługi złożonej (kompleksowej) mamy do czynienia wówczas, gdy świadczenie usługodawcy jest rozbudowane i obejmuje dwie lub więcej pojedynczych czynności (świadczeń), będących elementami częściowego zobowiązania strony transakcji. Jednocześnie usługa taka, jeśli może zostać uznana

za usługę o charakterze złożonym, podlega opodatkowaniu jednolitą stawką podatku od towarów i usług, właściwą dla świadczenia podstawowego, głównego.

W konsekwencji, w przypadku usług o charakterze kompleksowym, o sposobie opodatkowania, w tym wysokości stawki podatku decydować będzie to, czy w danych okolicznościach mamy do czynienia z jedną usługą kompleksową, czy też z szeregiem jednostkowych usług. Ocena tej okoliczności powinna odbywać się więc na podstawie tego, czy dokonywane czynności (świadczenia) wykazują ze sobą tak ścisłe powiązanie, że w sensie gospodarczym tworzą jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, że co do zasady, usługi wykonania projektu statycznego oraz usługi najmu rusztowań/szalunków mają charakter samoistny i mogą być wykonywane niezależnie od siebie, jak również nie występuje między nimi tak ścisły związek, by nie było możliwe ich wyodrębnienie. Zarówno usługa wykonania projektu statycznego, jak i usługa najmu rusztowań/szalunków są rodzajem usług, które nabywca może kupić oddzielnie.

Wnioskodawca nie posiada własnego biura projektowego (nie ma własnych projektantów). Wnioskodawca wykonuje jedynie wstępne szkice zgodnie z wytycznymi klienta i na tej podstawie dobiera z dostępnych zasobów magazynowych wypożyczalni przybliżoną ilość elementów (asortymentu) niezbędnych dla realizacji danego zlecenia. Na życzenie klienta, w ramach uzgodnionego z klientem w umowie wynagrodzenia, Wnioskodawca zleca projektantowi (firmie projektowej) wykonanie projektu technicznego wraz z obliczeniami statystycznymi. Wnioskodawca jest obciążony za projekt przez biuro projektowe zgodnie z zamówieniem i obciąża klienta za projekt zgodnie z zawartą umową najmu. Projekt techniczno-statyczny sprawdza i optymalizuje wstępnie przyjęte przez Wnioskodawcę założenia konstrukcyjne. Projekt wraz z określoną specyfikacją koniecznych elementów przekazywany jest klientowi za pokwitowaniem. Wnioskodawca nie przenosi na usługobiorcę praw autorskich do ww. projektów.

Niniejsze okoliczności sprawy jednoznacznie potwierdzają, że w analizowanym przypadku przedmiotem świadczenia na rzecz kontrahenta, tj. najmu rusztowań/szalunków wraz z wykonaniem projektu statycznego, nie jest jedna kompleksowa usługa. Z przedmiotowego wniosku wynika, że umowa może dotyczyć samego najmu rusztowań lub szalunków lub też poza tymi usługami dodatkowych świadczeń (opcjonalnych), dotyczących sporządzenia np. projektu techniczno-statycznego, czy transportu rusztowań/szalunków na wyznaczone miejsce. Niniejsze potwierdza, że usługi wykonania projektu statycznego mogą być świadczone odrębnie (samodzielnie) od pozostałych usług. Stosowana przez Spółkę praktyka wskazuje, że wyodrębnienie usługi projektowej oraz usługi budowlanej jest nie tylko możliwe, ale i stosowane przez Spółkę. Bez znaczenia pozostaje, że usługi wykonania projektu statycznego wynikają z jednej umowy dotyczącej wszystkich świadczeń. Co do zasady, są to różne i niezależne od siebie usługi, a zatem w przedmiotowej sprawie, mamy więc do czynienia z odrębnymi świadczeniami, tj. świadczeniem usług najmu rusztowań/szalunków oraz świadczeniem usługi wykonania projektu statycznego. Wobec czego w analizowanej sprawie, nie można mówić o jednej kompleksowej usłudze. W konsekwencji, w analizowanym przypadku mimo że usługi najmu rusztowań/szalunków oraz usługi wykonania projektu statycznego wykonywane są w ramach jednej umowy, należy zakwalifikować je jako dwa odrębne, niezależne świadczenia, które powinny być odrębnie opodatkowane VAT według właściwych dla nich zasad.

Jak wskazała Spółka, usługi w odniesieniu do sporządzania schematów i rysunków technicznych systemów szalunkowych i rusztowań, zgodnie z założeniami zamawiającego, mieszczą się w grupowaniu PKWiU 71.12.1 „Usługi w zakresie inżynierii”. Tym samym usługa wykonania projektu statycznego, mimo odrębnego jej potraktowania w stosunku do usługi wynajmu rusztowań/szalunków, również jako usługa nie wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlegać będzie opodatkowaniu na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy, podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Reasumując:

Jeżeli Spółka działa jako podwykonawca, o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy, stosuje 23% stawkę podatku od towarów i usług do usługi najmu rusztowań/szalunków, która nie obejmuje żadnych dodatkowych czynności (takich jak projekt statyczny, transport, montaż i demontaż rusztowań/szalunków).

Stanowisko w zakresie pytania nr 1 jest zatem **prawidłowe**.

Również w sytuacji świadczenia usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje wykonanie projektu statycznego (ale nie obejmuje transportu ani usług montażu i demontażu rusztowań/szalunków) - przypadek nr 2 opisanego stanu faktycznego oraz w sytuacji świadczenia usługi najmu rusztowań/szalunków, która obejmuje wykonanie projektu statycznego i transport (a która nie obejmuje montażu i demontażu rusztowań/szalunków) - przypadek nr 3 opisanego stanu faktycznego, jeżeli Spółka działa jako podwykonawca, stosuje się 23% stawkę podatku od towarów i usług. Ww. stawka dotyczy jednak dwóch odrębnych usług: usługi najmu rusztowań/szalunków z ewentualną usługą transportu (a która nie obejmuje montażu i demontażu rusztowań/szalunków) oraz usługi wykonania projektu statycznego.

Z uwagi zatem na potraktowanie opisanych w pytaniu nr 2 i 3 świadczeń jako odrębnych i niezależnych, stanowisko w tym zakresie należy uznać za **nieprawidłowe**.

Wątpliwości Spółki dotyczą również sposobu opodatkowania w następujących przypadkach:

Przypadek 4

Wynajem rusztowań/szalunków wraz z projektem, transportem i montażem/demontażem dokonywanym przez Spółkę. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Klient we własnym zakresie dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- montaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu montażu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- demontaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu demontażu,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

W ramach analizowanego przypadku możliwe są do wyróżnienia dwie sytuacje:

- a) Spółka świadczy usługę najmu wraz ze wszystkimi świadczeniami dodatkowymi na „krótki okres” (przykładowo okres najmu wynosi miesiąc lub dwa miesiące - w pierwszym miesiącu następuje montaż rusztowań/szalunków, a w kolejnym miesiącu ich demontaż);
- b) Spółka świadczy usługę najmu wraz ze wszystkimi świadczeniami dodatkowymi, w tym transportem i montażem (ewentualnie poprzedzana projektem), gdzie najem ma trwać wiele miesięcy (np. 7 miesięcy). W takim przypadku w pierwszym miesiącu dokonywany jest transport i montaż rusztowań/szalunków - w tym miesiącu występuje więc najem z montażem (możliwy jest też projekt i transport rusztowań). Przez kolejne miesiące (np. pięć) występuje sam najem, tj. w tych miesiącach Spółka nie wykonuje montażu lub

demontażu sprzętu. W ostatnim miesiącu Spółka dokonuje zaś na wezwanie demontażu rusztowań/szalunków i ich transportu - występuje więc najem z demontażem.

Usługa najmu „krótkookresowego” lub świadczona na „krótki okres” oznacza umowę najmu na okres do 2 miesięcy. Natomiast umowa „długookresowa” to umowa najmu, która trwa powyżej 2 miesięcy (w jej ramach występują miesiące - przynajmniej jeden, gdzie poza czynnościami najmu Wnioskodawca nie wykonuje żadnych innych dodatkowych świadczeń).

Przypadek 5

Wynajem rusztowań/szalunków z projektem, transportem, montażem/demontażem, przestawieniami rusztowań/szalunków pod potrzeby budowy. Spółka lub wynajęta przez nią firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Transport elementów rusztowań/szalunków organizuje Wnioskodawca lub wynajęta przez niego firma transportowa. Spółka dozoruje i obsługuje sprzęt w czasie trwania umowy najmu. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- projekt zestawu elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu projektu,
- transport elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po wykonaniu transportu,
- montaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu montażu,
- najem elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje na koniec każdego miesiąca,
- przestawienie elementów rusztowań/szalunków - obciążenie w miesiącu przestawienia;
- demontaż elementów rusztowań/szalunków - obciążenie następuje po dokonaniu demontażu,
- usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny) oraz usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania - obciążenie następuje po zakończeniu najmu,
- elementy rusztowań/szalunków zniszczone i niezwrócone Spółce po zakończeniu najmu.

Jest to usługa najmu sprzętu z pakietem usług dodatkowych zawarta na jeden do kilku miesięcy (ewentualnie poprzedzona projektem), gdzie w trakcie najmu Spółka dokonuje przeniesienia, przebudowy rusztowań/ szalunków w inne miejsce (co obejmuje demontaż i ponowny montaż rusztowań/szalunków).

Jeżeli przykładowo najem trwa 9 miesięcy, to w pierwszym miesiącu występuje najem z transportem i montażem; przez np. trzy kolejne miesiące ma miejsce sam najem (bez montażu lub demontażu), w piątym miesiącu Spółka przenosi rusztowania/szalunki w inne miejsce (w tym zakresie odbywa się demontaż i ponowny montaż), przez kolejne trzy miesiące ma miejsce sam najem, a w ostatnim miesiącu dochodzi do demontażu rusztowań/szalunków i ich transportu zwrotnego.

Przypadek 6

Usługa samego montażu/demontażu wykonana na powierzonym przez klienta rusztowaniu/szalunku. Rzeczona usługa świadczona jest według projektu i oczekiwań klienta. Spółka dokonuje montażu/demontażu sama bądź zlecając ww. czynności podmiotom trzecim. Wnioskodawca obciąża klienta za prace montażowe i demontażowe. Obciążenie następuje po ich wykonaniu lub po zakończeniu uzgodnionego okresu rozliczeniowego.

Przypadek 7

Usługa montażu/demontażu wraz z projektem statycznym wykonana na powierzonym przez klienta rusztowaniu/szalunku. Spółka lub wynajęta firma projektowa określa/projektuje potrzebne zestawy elementów rusztowań/szalunków. Spółka dokonuje montażu/demontażu sama bądź zlecając ww. czynności podmiotom trzecim. Wnioskodawca obciąża klienta za:

- prace montażowe i demontażowe - obciążenie następuje po ich wykonaniu lub po zakończeniu uzgodnionego okresu rozliczeniowego,

- projekt statyczny - obciążenie następuje po jego wykonaniu.

W ww. sytuacjach należy mieć na uwadze, że:

Jak wynika z załącznika do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, Sekcja N „Usługi administrowania i usługi wspierające” pod klasyfikacją PKWiU 77.32.10.0. wymieniono „Wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych oraz inżynierii lądowej i wodnej, bez obsługi”. Zatem gdy wykonywane przez Spółkę świadczenia, w sytuacji występowania jako podwykonawca, obejmują obsługę wynajmowanych rusztowań, a więc ich montaż i demontaż, nie mogą być uznane za usługi, o których mowa w ww. klasyfikacji PKWiU. W konsekwencji usługi te wchodzące w zakres robót budowlanych związanych z montowaniem i demontażem rusztowań sklasyfikowane wg PKWiU 43.99.20.0 oraz montażem szalunków na placu budowy wraz z dozorem i obsługą, sklasyfikowane do grupowania PKWiU 43.99.40.0, w sytuacji wykonywania ich przez podwykonawcę, zgodnie z zapisem art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku od towarów i usług, jako wymienione w poz. 42 i 44 załącznika nr 14 do ww. ustawy, powinny być – wbrew stanowisku Spółki - opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia. Baz znaczenia jest tu fakt, że Spółka fakturuje wykonywane przez siebie usługi za każdy miesiąc (przy umowach trwających powyżej jednego miesiąca) oraz że w części miesięcy może nie wystąpić montaż/demontaż sprzętu. Jedyne bowiem w przypadku, gdy przedmiotem świadczenia będzie wyłącznie usługa sklasyfikowana pod symbolem PKWiU 77.32.10.0, a więc sam wynajem rusztowania/szalunku bez jego obsługi, tj. bez montażu i demontażu, jako usługa nie wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlegać będzie opodatkowaniu na zasadach ogólnych. W związku z powyższym do świadczonej usługi – zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy – powinna znaleźć zastosowanie 23% stawka podatku.

Ponadto należy mieć na uwadze wyżej przedstawione uwagi dotyczące usługi wykonania projektu statycznego, z których to uwag wynika, że ww. usługi razem z usługami najmu rusztowań/szalunków, mimo że wykonywane są w ramach jednej umowy, należy zakwalifikować jako dwa odrębne, niezależne świadczenia, które powinny być odrębnie opodatkowane VAT według właściwych dla nich zasad. Zatem usługa wykonania projektu statycznego, mieszcząca się w grupowaniu PKWiU 71.12.1 „Usługi w zakresie inżynierii”, jako usługa nie wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlegać będzie opodatkowaniu na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy, podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Odnosząc powyższe uwagi do sformułowanych przez Wnioskodawcę pytań, należy stwierdzić:

Przypadek 4

Wynajem rusztowań/szalunków wraz z projektem, transportem i montażem/demontażem dokonywanym przez Spółkę, zarówno w sytuacji świadczenia usługi najmu ze świadczeniami dodatkowymi na tzw. „krótki okres” (przypadek 4a), jak również na wiele miesięcy (powyżej 2) (przypadek 4b) w każdym z tych miesięcy (również w tych, gdzie występuje wyłącznie najem – bez montażu i demontażu) w sytuacji wykonywania ich przez podwykonawcę, zgodnie z zapisem art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku od towarów i usług, jako usługi wymienione w poz. 42 i 44 załącznika nr 14 do ww. ustawy, powinny być opodatkowane na zasadzie odwrotnego obciążenia. Zasady tej nie stosuje się do usług wykonania projektu statycznego, która jako usługa odrębna i niezależna, nie wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy, podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Zatem stanowisko w zakresie pytań nr 4 i 5 jest **nieprawidłowe**.

Nieprawidłowe będzie również stanowisko w zakresie pytania nr 6, bowiem Spółka ma obowiązek stosować zasadę odwrotnego obciążenia również w miesiącach, w których nie

dokonyje montażu/demontażu rusztowania/szalunku czy przenoszenia w inne miejsce (co wiąże się z montażem i demontażem) i ogólne zasady opodatkowania (stawkę 23%) dla usług wykonania projektu statycznego.

Biorąc pod uwagę ww. uwagi, stanowisko w zakresie pytania nr 7 (dotyczącego Przypadku 6) jest **prawidłowe**, tj. Spółka zasadnie stosuje mechanizm odwrotnego obciążenia dla usług montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta.

W zakresie pytania nr 8 (dotyczącego przypadku nr 7) Spółka stosuje mechanizm odwrotnego obciążenia wyłącznie dla usług montażu i demontażu rusztowań/szalunków powierzonych przez klienta. Natomiast usługa wykonania projektu statycznego, jako odrębna i niezależna, nie wymieniona w załączniku nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług, podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy w związku z art. 146a pkt 1 ustawy, podstawową stawką podatku od towarów i usług w wysokości 23%.

Tym samym stanowisko w zakresie pytania nr 8 jest **nieprawidłowe**.

Wątpliwości Spółki dotyczą również kwestii opodatkowania 23% stawką podatku VAT w przypadkach nr 1, 2, 3, 4a, 4b oraz 5 usługi czyszczenia (gdy oddany sprzęt jest brudny), usługi wykonania naprawy elementów uszkodzonych w czasie ich użytkowania (gdy oddany sprzęt jest zniszczony) oraz kwoty należne z tytułu zniszczenia/niezwrócenia Wnioskodawcy części sprzętu (gdy w ogóle kontrahent go nie oddaje).

W określonych przypadkach, po okresie najmu, Wnioskodawca może przeprowadzać czyszczenie i naprawę rusztowań/szalunków. Są to dodatkowe czynności dokonywane po usłudze najmu, które nie są z nim bezpośrednio związane. Są one przeprowadzane tylko w razie potrzeby (jeżeli sprzęt jest brudny lub uszkodzony). Umawiając się na świadczenie usługi najmu, strony nie mogą przewidzieć, czy (i w jakim zakresie) usługi czyszczenia lub naprawy uszkodzonego sprzętu będą w ogóle wykonywane.

Zatem wnoszenie opłat na rzecz Wnioskodawcy z tytułu czyszczenia oraz naprawy rusztowań/szalunków należy traktować jako wynagrodzenie za świadczenie, niezależne od usług najmu, wykonywane na rzecz drugiej strony. Spełniona zostanie bowiem przesłanka istnienia związku pomiędzy pobieranym wynagrodzeniem a otrzymaniem świadczenia wzajemnego, co jest warunkiem koniecznym do uznania, że wypłata ww. kwot związana będzie ze świadczeniem usługi czyszczenia oraz naprawy, która to czynność w myśl art. 5 ust. 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wysokości 23%, gdyż dla tego rodzaju usługi nie zostało przewidziane zwolnienie z opodatkowania lub opodatkowanie stawką preferencyjną.

Natomiast inaczej należy postąpić w stosunku do kwot należnych z tytułu zniszczenia/niezwrócenia Wnioskodawcy części sprzętu (gdy w ogóle kontrahent go nie oddaje).

Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 – w myśl art. 8 ust. 1 powołanej ustawy – rozumie się natomiast każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Powołany przepis art. 8 ust. 1 ustawy wskazuje, że aby uznać dane świadczenie usług za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a usługobiorcą, przy czym w zamian za wykonanie usługi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Zatem powinien wystąpić związek pomiędzy świadczoną usługą a przekazaniem wynagrodzeniem. Czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności. Przy czym związek pomiędzy otrzymaną płatnością a świadczeniem na rzecz

dokonującego płatności musi mieć związek bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można powiedzieć, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Natomiast co do odpłatności za świadczenie to ustawa nie definiuje co należy rozumieć przez czynność odpłatną. Jednak dla uznania, że dostawa towarów oraz świadczenie usługi podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bezwzględnym warunkiem jest „odpłatność” za daną czynność, co wynika z ww. przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy.

Odpłatność oznacza wykonanie czynności (dostawy towarów oraz świadczenia usług) za wynagrodzeniem. W znaczeniu potocznym wynagrodzenie to zapłata za pracę, należność, a także odszkodowanie. Natomiast odpłatny to taki, który wymaga zapłacenia, zwrotu kosztów, płatny.

Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że istotną cechą wynagrodzenia jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług i otrzymaną zapłatą.

Można w tym miejscu wskazać, że kwestia odpłatności była wielokrotnie przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przykładowo, w wyroku z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie C-89/81 Hong-Kong Trade Development Council, TSUE stwierdził, że wskazane w sprawie czynności podlegają opodatkowaniu jedynie wtedy, gdy zostały wykonane odpłatnie. Analizując głębiej ten problem TSUE w wyroku z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie C-102/86 Apple and Pear Development Council stwierdził, że czynność można uznać za dokonaną odpłatnie, gdy istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi, a ponadto odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę) pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem.

Na uwagę zasługuje tutaj orzeczenie w sprawie C-16/93 pomiędzy R. J. Tolsma a Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (Holandia), gdzie Trybunał zauważył, że czynność „podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne, przy czym wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy”.

W związku z powyższym czynność podlega opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy wykonywana jest w ramach umowy zobowiązaniowej, a jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności.

Bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów lub świadczeniem usług, a otrzymanym wynagrodzeniem istnieje wówczas, gdy jest możliwe zidentyfikowanie bezpośredniej i jasno zindywidualizowanej korzyści na rzecz dostawcy towaru lub świadczącego usługę oraz gdy świadczenie wzajemne pozostaje w bezpośrednim związku ze świadczeniem dokonanej czynności.

Należy wskazać, że dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT rozumiana jest przez ustawodawcę jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W określeniu „jak właściciel” zawiera się możliwość uznania za dostawę faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą. W rozumieniu ustawy o VAT „dostawa” oznacza bowiem wszelkiego rodzaju rozporządzanie towarem (sprzedaż, zamiana, darowizna, oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu).

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 wyjaśnił, co należy rozumieć przez „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. W orzeczeniu tym wskazano, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów, nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Regulacja ta ma zastosowanie do każdego przeniesienia prawa do rozporządzania towarem na inny podmiot, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona ta uzyskuje de facto możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeżeli nie wiąże się to

z przeniesieniem własności. W tym orzeczeniu, odnosząc się do dostawy towarów Trybunał posłużył się zatem terminem przeniesienia „własności” w sensie ekonomicznym, podkreślając tym samym niezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów. Oznacza to więc, że na gruncie przedmiotowego przepisu kluczowym elementem jest przeniesienie, w istocie rzeczy, praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią. Zatem „przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel” dotyczy tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nim jak właściciel. Chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym. Istotą dostawy towarów nie jest bowiem przeniesienie prawa własności, zatem zwrotu „prawo do rozporządzania jak właściciel” nie można interpretować jako „prawa własności”. Czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym, ponieważ „dostawa towarów” nie ogranicza się wyłącznie do prawa własności rzeczy.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę również na pojęcie odszkodowania. Wskazać należy, że termin odszkodowania nie został zdefiniowany w ustawie. Regulacje dotyczące odszkodowania zostały jednak zawarte w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459, z późn. zm.).

I tak, z postanowień art. 361 § 1 Kodeksu cywilnego wynika, że zobowiązany do odszkodowania ponosi odpowiedzialność tylko za normalne następstwa działania lub zaniechania, z którego szkoda wynikła. W myśl § 2 tego artykułu, w powyższych granicach, w braku odmiennego przepisu ustawy lub postanowienia umowy, naprawienie szkody obejmuje straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Zgodnie z art. 471 Kodeksu cywilnego „dłużnik obowiązany jest do naprawienia szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania, chyba że niewykonanie lub nienależyte wykonanie jest następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi”.

Na gruncie prawa cywilnego odszkodowanie za doznaną szkodę uzależnione jest od zaistnienia zdarzenia, z którym przepisy łączą obowiązek naprawienia szkody. Ponadto, między zdarzeniem a zaistniałą w jego wyniku szkodą musi istnieć związek przyczynowy.

Istotą odszkodowań nie jest zatem płatność za świadczenie lecz rekompensata za szkodę. W takim przypadku nie mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną – świadczenie w zamian za wynagrodzenie, co oznacza, że otrzymane odszkodowanie nie wiąże się z żadnym świadczeniem ze strony podatnika. Zapłata ta nie jest też związana z zobowiązaniem się otrzymującego daną kwotę do wykonania czynności, powstrzymania się od dokonania czynności lub tolerowania czynności lub sytuacji.

Podobnie kary umowne, stosowane na podstawie art. 483 § 1 Kodeksu cywilnego, nie stanowią zapłaty za usługę, lecz pełnią funkcję odszkodowawczą (sankcyjną). Zgodnie z tym przepisem można zastrzec w umowie, że naprawienie szkody wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania niepieniężnego nastąpi przez zapłatę określonej sumy (kara umowna).

Kara ta ma charakter czynności jednostronnej i nie wiąże się z otrzymaniem jakiegokolwiek świadczenia. Zapłata tej kary nie jest też związana ze zobowiązaniem się otrzymującego daną kwotę do wykonania czynności, powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji.

Ustalanie statusu wypłacanego odszkodowania, jako podlegającego bądź nie opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, należy oceniać w kontekście związku z konkretnym świadczeniem. Zatem, w przypadku gdy płatności o charakterze odszkodowawczym nie będą miały bezpośredniego związku z żadną czynnością mającą charakter świadczenia ze strony podmiotu zobowiązanego, wtedy kwota otrzymanych odszkodowań nie będzie mieściła się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług i jako taka nie będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem.

W przedstawionym stanie faktycznym czynności, której dotyczy płatność nie można uznać za dostawę towaru w świetle art. 7 ust. 1 ustawy. Istotą dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Powyższe wiąże się z możliwością faktycznego dysponowania rzeczą przez nabywcę, co jest niemożliwe w przypadku towarów zagubionych. W przypadku towaru zagubionego nie można mówić o „przeniesieniu prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”, gdyż sprzedający (Wnioskodawca) nie dysponuje wówczas towarem, także nie dochodzi do jego przeniesienia. Również w przypadku należności płaconej za towar całkowicie zniszczony nie mamy do czynienia z transakcją ekwiwalentną, związaną z otrzymaniem jakiegokolwiek świadczenia ze strony Wnioskodawcy, gdyż za takie nie można uznać pozostawienia kontrahentowi możliwości odbioru z magazynu elementów, które nie przedstawiają dla niego żadnej wartości użytkowej (są całkowicie zniszczone). Trudno w takiej sytuacji mówić, że nabywca faktycznie może dysponować rzeczą (towarem), skoro jest on całkowicie zniszczony.

Analiza przedstawionego opisu sprawy i powołanych regulacji prawnych prowadzi do stwierdzenia, że należność wypłacana przez kontrahenta na rzecz Wnioskodawcy z tytułu zniszczenia/niezwrócenia części sprzętu ma charakter odszkodowawczy. Istotną cechą wynagrodzenia za dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT jest istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tą dostawą a otrzymaną zapłatą. W opisanej sytuacji zaś należność płacona wynajmującemu ma charakter rekompensaty za zniszczenie lub zagubienie przez najemcę składników materialnych będących przedmiotem umowy najmu.

Wpłacona kwota ma zatem charakter jednostronny, jest ściśle związana z rozliczeniem umowy najmu i stanowi rodzaj rekompensaty (odszkodowania) za poniesione przez wynajmującego straty, nie zaś wynagrodzenie bezpośrednio związane z dostawą towarów.

Tym samym obciążenie kontrahenta dokonane przez Wnioskodawcę z tytułu niezwróconych bądź zwróconych ale całkowicie zniszczonych towarów (rusztowań/szalunków) nie mieści się w katalogu czynności wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy i tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Oceniając zatem całościowo stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 9 należało uznać je za **nieprawidłowe**.

Interpretacja dotyczy zaistniałych stanów faktycznych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Odnosnie powołanych przez Wnioskodawcę interpretacji indywidualnych, należy zauważyć, że interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane są w indywidualnych sprawach podatników i niewątpliwie kształtują sytuację prawną tych podatników w sprawach będących przedmiotem rozstrzygnięcia, lecz dotyczą konkretnych stanów faktycznych i nie mają mocy prawa powszechnie obowiązującego co oznacza, że należy je traktować indywidualnie.

Ponadto wskazać należy, iż interpretacje rozbieżne bądź wątpliwe mogą być poddane weryfikacji w trybie art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Oznacza to, że interpretacje indywidualne wydawane przez upoważniony do tego organ, w tym także powołane przez Wnioskodawcę na poparcie własnego stanowiska, każdorazowo podlegają analizie i weryfikacji, a w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zmienić nieprawidłową interpretację indywidualną.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Tut. Organ informuje, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Leszek Stępniewski
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Płocku

Elektronicznie podpisany przez
Leszek Stępniewski
Data: 2017.12.08 14:13:22 +01'00'

Pismo zostało wydane
w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Siedlcach;
- 3) Naczelnik Mazowieckiego Urzędu Celno-Skarbowego w Warszawie;
- 4) aa.