

## Czy inwestor może odliczyć VAT z faktury otrzymanej od podwykonawcy?

Realizacja inwestycji budowlanych co do zasady opiera się na współpracy pomiędzy inwestorem a generalnym wykonawcą. W praktyce jednak model ten bardzo często uzupełniany jest o udział podwykonawców, którym powierzane są określone etapy lub zakresy prac. Przy prawidłowym przebiegu inwestycji, w szczególności gdy generalny wykonawca terminowo reguluje swoje zobowiązania wobec podwykonawców, mechanizm ten nie rodzi istotnych wątpliwości prawnych ani podatkowych.

Sytuacja komplikuje się w momencie, gdy generalny wykonawca zaprzestaje regulowania należności wobec podwykonawców. W takich przypadkach pojawiają się istotne pytania zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i podatku VAT, w szczególności dotyczące:

- możliwości dochodzenia przez podwykonawcę zapłaty bezpośrednio od inwestora,
- zasad odliczenia VAT przez inwestora w sytuacji, gdy dokonuje on zapłaty na rzecz podwykonawcy, mimo że nie jest wskazany jako nabywca na wystawionej fakturze.

### Czy podwykonawca może domagać się zapłaty bezpośrednio od inwestora?

W przypadku robót budowlanych szczególne znaczenie mają regulacje Kodeksu cywilnego, zgodnie z którymi **inwestor ponosi solidarną odpowiedzialność wraz z wykonawcą** (generalnym wykonawcą) za zapłatę wynagrodzenia należnego podwykonawcy z tytułu wykonanych przez niego robót budowlanych (art. 647<sup>1</sup> § 1 k.c.).

Oznacza to, że w przypadku problemów finansowych wykonawcy, podwykonawca może skutecznie dochodzić zapłaty bezpośrednio od inwestora.

### Czy inwestor może odliczyć VAT z faktury od podwykonawcy, gdy faktura została wystawiona na wykonawcę?

Choć cywilnoprawna odpowiedzialność inwestora wydaje się zrozumiała, to konsekwencje na gruncie podatku VAT nie są tak oczywiste. Wątpliwości pojawiają się w sytuacji, gdy inwestor otrzymuje fakturę dokumentującą wykonane prace, ale **wystawioną na wykonawcę**.

Mimo, że inwestor **nie jest wskazany na fakturze jako nabywca usługi** to ma obowiązek zapłaty wynagrodzenia należnego podwykonawcy.

Pojawia się zatem pytanie, czy z takiej faktury można odliczyć VAT?

## **Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego**

Prawo do odliczenia podatku VAT, jest uwarunkowane spełnieniem przesłanek określonych w art. 86 ustawy o VAT. Kluczowe znaczenie mają następujące elementy:

- podatek odlicza zarejestrowany czynny podatnik VAT;
- towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Ponadto, zgodnie z art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług. Podatek naliczony w przypadku towarów i usług ma zatem wynikać z faktur otrzymywanych przez podatnika, który jest nabywcą danego towaru lub usługi.

W analizowanym przypadku, nabywcą usług świadczonych przez podwykonawcę jest generalny wykonawca i ten podmiot jest wskazany na fakturze. W konsekwencji, odliczenie VAT z takiej faktury przez inwestora jest problematyczne, nie tylko w teorii, ale również w praktyce (systemy analityczne organów podatkowych łatwo wykryją kwestię błędnego nabywcy i mogą zakwestionować odliczenie).

Co zatem zrobić z taką fakturą, żeby VAT nie stanowił kosztu po stronie inwestora?

## **Korekta faktury – zmiana danych nabywcy**

Teoretycznie jedną z możliwych opcji jest wystawienie przez podwykonawcę faktury korygującej w zakresie danych nabywcy – w taki sposób, aby jako nabywca usługi został wskazany inwestor, a nie generalny wykonawca. Po dokonaniu takiej korekty faktura zawierałaby prawidłowe dane, co umożliwiłoby inwestorowi odliczenie podatku VAT.

Należy jednak mieć na uwadze, że z perspektywy podwykonawcy wystawienie faktury korygującej zmieniającej dane nabywcy może być problematyczne. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach zajmują stanowisko, zgodnie z którym usługa została wykonana na rzecz wykonawcy, a tym samym brak jest podstaw do korekty danych nabywcy. Pogląd ten został wyrażony m.in. w interpretacjach z 22 marca 2017 r. (nr 0461-ITPP1.4512.71.2017.1.KM) oraz z 27 listopada 2012 r. (nr IPPP1/443-791/12-2/PR).

Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być wystawienie przez podwykonawcę faktur korygujących „do zera”, a następnie wystawienie nowej faktury bezpośrednio na inwestora. Co do zasady jednak wystawienie faktury korygującej do zera jest dopuszczalne wyłącznie w sytuacji, gdy faktura pierwotna w ogóle nie powinna zostać wystawiona (np. gdy do transakcji faktycznie nie doszło, lecz z uwagi na wprowadzenie faktury do obrotu prawnego nie jest już możliwe jej anulowanie).

W konsekwencji również w tym wariantcie podwykonawca mógłby odmówić wystawienia faktury korygującej, wskazując na brak podstaw prawnych do jej wystawienia. Dodatkowo należy zauważyć, że wystawienie faktury korygującej do zera oraz nowej faktury mogłoby skutkować powstaniem zaległości w podatku VAT po stronie podwykonawcy.

## **Zastosowanie ulgi na złe długi**

Możliwym rozwiązaniem mogłoby być skorzystanie przez podwykonawcę z ulgi na złe długi.

Jak wynika z art. 89a ustawy o VAT, w przypadku, gdy podatnik nie otrzymał zapłaty od kontrahenta może skorygować podstawę opodatkowania i obniżyć kwotę podatku należnego o wartość VAT wynikającą z nieopłaconej faktury.

Skorzystanie z ulgi na złe długi uwarunkowane jest koniecznością uprawdopodobnienia, że wierzytelność jest nieściągalna. Przy czym nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną w przypadku, gdy wierzytelność nie została uregulowana w ciągu 90 dni od upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze (art. 89a ust. 1a ustawy o VAT).

Ponadto, aby zastosować ulgę na złe długi:

1. na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny,
2. od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

A zatem w sytuacji, gdy podwykonawca nie uzyskał zapłaty od generalnego wykonawcy w ciągu 90 dni od upływu terminu płatności powinien mieć możliwość skorzystania z ulgi na złe długi. Inwestor mógłby wówczas zapłacić podwykonawcy tylko kwotę netto.

Rozwiązanie to budzi jednak pewne wątpliwości. W szczególności, mając na uwadze, że inwestor ponosi solidarną odpowiedzialność za zapłatę, nasuwa się pytanie, czy w ogóle można mówić o nieściągalności wierzytelności, która jest kluczowym warunkiem zastosowania ulgi. Ponadto, wątpliwości mogą dotyczyć tego, czy otrzymane od inwestora wynagrodzenie nie powinno zostać rozliczone przez podwykonawcę proporcjonalnie, tj. na część netto i VAT.

## Podsumowanie

Opisany problem pokazuje, że solidarne zobowiązania inwestora wobec podwykonawców w świetle prawa cywilnego mogą prowadzić do istotnych komplikacji na gruncie podatku VAT. Choć podwykonawca ma prawo dochodzić zapłaty bezpośrednio od inwestora, nie oznacza to automatycznie, że inwestor nabywa prawo do odliczenia VAT z faktury wystawionej na generalnego wykonawcę. Przepisy ustawy o VAT w sposób formalny wiążą prawo do odliczenia z faktem bycia nabywcą usługi wskazanym na fakturze, co w analizowanym modelu nie jest spełnione. Próby „naprawienia” sytuacji poprzez korekty faktur napotykają na istotne bariery interpretacyjne oraz ryzyko podatkowe po stronie podwykonawcy. Alternatywne rozwiązanie w postaci zastosowania ulgi na złe długi również budzi wątpliwości, zwłaszcza w kontekście solidarnej odpowiedzialności inwestora oraz zasad rozliczenia otrzymanej zapłaty. W praktyce oznacza to, że brak zapłaty przez generalnego wykonawcę może prowadzić do trwałego obciążenia inwestora kosztem nieodliczalnego VAT. Opisana sytuacja potwierdza, jak istotne jest odpowiednie ukształtowanie relacji umownych oraz bieżące monitorowanie ryzyk podatkowych w strukturach wielopodmiotowych realizujących inwestycje budowlane.

**Jeżeli są Państwo zainteresowani szczegółowymi informacjami w tym zakresie  
lub naszym wsparciem,**

**ZAPRASZAMY DO KONTAKTU!**



**Tomasz Napierała**  
Doradca podatkowy | Partner w ABC Tax  
tel. 797 720 901  
tnapierala@abctax.com.pl



**Elżbieta Skurczak**  
Radca prawny | Partner w ABC Tax  
tel. 533 336 434  
eskurczak@abctax.com.pl



**Marta Coda**  
Doradczyni podatkowa  
(urlop macierzyński)  
mcoda@abctax.com.pl



**Weronika Sydow**  
Starszy konsultant  
tel. 796 720 901  
wsydow@abctax.com.pl



**Aleksandra Ulązka**  
Konsultant podatkowy  
tel. 61 852 58 45  
aulazka@abctax.com.pl