

Justyna Zajęc-Wysocka\*

## WYBRANE ASPEKTY REFAKTUROWANIA NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Problematyka refakturowania usług wzbudza dziś wiele wątpliwości zarówno w gronie przedstawicieli nauki, jak i pośród podmiotów stosujących prawo w praktyce. Zgromadzony w latach poprzednich dorobek orzecznictwa i doktryny, nakreślający podstawowe cechy refakturowania, znajduje swoje przełożenie na formułowane dziś oceny przedmiotowej konstrukcji w kontekście aktualnego stanu prawnego. W tym miejscu należy jednak zastanowić się, czy postrzeganie omawianej instytucji przez pryzmat dawnych koncepcji doktrynalnych i orzeczniczych, stworzonych w oparciu o treść nieobowiązujących już dziś aktów prawnych, może prowadzić do właściwego korzystania z możliwości refakturowania usług w praktyce.

Rozważenia wymaga przede wszystkim, czy na gruncie aktualnej ustawy o podatku od towarów i usług, stanowiącej implementację dyrektywy unijnej 2006/WE/112<sup>1</sup>, zasadne jest utożsamianie instytucji refakturowania z konstrukcją zwrotu kosztów, jaką wiązać należy z aktywnością

\* Radca prawny, doradca podatkowy, doktorantka w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego, Dyrektor Departamentu

podatników działających w imieniu i na rzecz innych podmiotów. Zdaniem autora niniejszego opracowania, analiza instytucji refakturowania usług powinna opierać się jedynie w niewielkim zakresie na dotychczasowym dorobku orzecznictwym, skupiając się przede wszystkim na założeniach zawartych w dyrektywie unijnej.

Wskazany sposób przedstawienia omawianej problematyki pozwoli na określenie praktycznego wymiaru pojęcia refakturowania oraz wytyczenie linii granicznych pomiędzy wskazaną instytucją, a konstrukcją zwrotu kosztów świadczonych przez podatników usług. Oprócz wskazanej powyżej koncepcji, w niniejszym opracowaniu podjęta zostanie także próba określenia charakteru pojęcia refakturowania w kontekście usług kompleksowych oraz tzw. „świadczeń podwykonawców”, omówione zostaną także praktyczne problemy związane ze stosowaniem przedmiotowej instytucji w praktyce.

## 1. RYS HISTORYCZNY

Pojęcie „refakturowania” do 31 marca 2011 r. funkcjonowało jedynie w orzecznictwie i doktrynie prawnopodatkowej, nie znajdując bezpośredniego odniesienia w Polskich przepisach prawnych dotyczących podatku od towarów i usług<sup>2</sup>. W praktyce dopuszczano więc sytuację, w których przedsiębiorca w ramach prowadzonej działalności nabywał usługi na rzecz swojego klienta, który był ich ostatecznym beneficjentem. Początkowo refakturowanie traktowane było jak swojego rodzaju czynność techniczna, wiążąca się z prostym przeniesieniem kosztów usług na kontrahenta. Samego refakturowania nie uznawano bowiem za odrębną usługę, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług<sup>3</sup>. Świadczenia refakturowane, w dawnym ujęciu przedstawicieli orzecznictwa, musiały odznaczać się natomiast dwoma głównymi cechami – brakiem jakiegokolwiek marży,

---

Doradztwa Podatkowego i członek zarządu w Małopolskim Instytucie Studiów Podatkowych sp. z o.o.

<sup>1</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L z 2006 r. nr 347/1), zwana dalej Dyrektywą 2006/WE/112

<sup>2</sup> M. Latkowski, *Przenoszenie dodatkowych kosztów na najemcę – praktyczne problemy w podatku od towarów i usług*, MoPod/2012/9.

<sup>3</sup> A. Bartosiewicz, *Problematyka refakturowania w ustawie o podatku od towarów i usług*, ABC nr 70587.

naliczanej przez refakturowującego, oraz odrębnością od całości przeprowadzanej transakcji. Wskazane stanowisko odnaleźć możemy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 listopada 1995 r. (sygn. akt: SA/Wr 752/95), w którym Sąd stwierdził, co następuje:

*(...) z ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynika, że wydierżawiający podatnik świadczył kompleksową usługę dzierżawy, dla której pomocniczymi usługami były inne towarzyszące dzierżawie usługi typu dostawy energii, wody czy usługi telekomunikacyjne. Usługi takie jak telefon, energia, gaz – opodatkowane są według stawki 7% i istnieje możliwość ich refakturowania. Rozwiązanie takie może mieć miejsce wyłącznie w przypadku spełnienia łącznego dwóch warunków a to zastrzeżenia w umowie dzierżawy odrębnego rozliczania ponoszonych kosztów eksploatacyjnych oraz faktycznym niedoliczaniu żadnej marży (własnego zysku) do refakturowanych usług.(...).*

Warto wskazać w tym miejscu, iż na przestrzeni lat sposób pojmowania instytucji refakturowania w doktrynie i orzecznictwie ulegał stopniowej zmianie. Należy powołać się w tym miejscu niewątpliwie na treść uchwały 7 sędziów z dnia 15.10.1998 r. (sygn. akt: III ZP 8/98), w której stwierdzono, iż:

*W umowie leasingu, której przedmiotem jest oddanie do korzystania samochodu, dopuszczalne jest ustalenie, że kwota ubezpieczenia samochodu nie będzie stanowiła elementu opłaty leasingowej, oraz że leasingodawca będzie refakturował tę kwotę na leasingobiorcę z uwzględnieniem tej samej stawki podatku od towarów i usług (VAT), która była określona na fakturze wystawionej przez ubezpieczyciela.*

Z powyższej uchwały wynika, iż w przedmiotowym przypadku Sąd Najwyższy dopuścił możliwość uznania podmiotu refakturowującego za świadczącego usługę na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>4</sup>. Na treść powyższego orzeczenia powołał się T. Michalik w swojej krytyce wyroku NSA z 22.12.1998 r.<sup>5</sup> Sąd w przedmiotowej sprawie stwierdził wówczas, że:

*warunkiem dopuszczalności refakturowania jest, aby wartość usług towarzyszących (refakturowanych) odpowiadała wartości zakupu tych usług przez samego wydierżawiającego, tj. refakturowującego.*

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535.), zwana dalej ustawą o VAT

<sup>5</sup> SA/SZ 2446/97, Legalis.

Zdaniem Michalika, skoro Sąd Najwyższy<sup>6</sup> uznał, iż refakturowujący może zostać uznany na potrzeby VAT za świadczącego usługę, to sądy powinny rozważać w konkretnych przypadkach możliwość refakturowania w oderwaniu od przesłanki konieczności zachowania wysokości poniesionych kosztów. Innymi słowy, konsekwencją uchwały składu siedmiu sędziów SN jest to, że refakturowanie na potrzeby podatku od towarów i usług nie jest zwrotem kosztów, jest natomiast świadczeniem usługi, a co za tym idzie, dla kwalifikacji podatkowej nie powinno mieć znaczenia, czy refakturowujący doliczy marżę, czy też nie.

W wyroku z 10.11.1999 r. NSA<sup>7</sup>, odnosząc się do zagadnienia refakturowania, podzielił natomiast usługodawców na faktycznego i formalnego, przy czym formalnym usługodawcą określił podatnika dokonującego refakturowania. Stwierdził ponadto, iż:

*dla zastosowania tej samej stawki przy refakturowaniu co przy fakturowaniu usług musi występować co najmniej odbiorca, faktyczny usługodawca i formalny usługodawca, cena musi wynikać bezpośrednio z zapisanej w fakturze wystawionej przez faktycznego na formalnego usługodawcę (co, zdaniem autora, nie oznacza, że musi to być identyczna cena), z usługi musi korzystać ostateczny odbiorca, a wreszcie z umowy między usługobiorcą a formalnym usługodawcą musi wynikać, że usługa jest przedmiotem świadczenia, tj. wydzielona jako odrębny przedmiot fakturowania.*

Jest to stanowisko oparte na poglądzie sformułowanym przez praktyków związanych z aparatem skarbowym już w 1996 r.

Dodatkowo jak zauważał T. Michalik<sup>8</sup>:

*Refakturowanie polega na tym, że podatnik kupuje usługę, którą następnie odprzedaże w stanie „nieprzetworzonym” swojemu kontrahentowi. W klasycznym ujęciu refakturowanie odnosi się faktycznie do przeniesienia kosztów wyłożonych przez podatnika na rzecz swojego kontrahenta. W tym ujęciu refakturowujący nie dolicza swojej marży, czyli dochodzi faktycznie do zwrotu kosztów. Problem refakturowania dotyczy wyłącznie usług. W przypadku towarów mamy do czynienia z ich odprzedażą, a zatem czynnością podlegającą opodatkowaniu na zasadach właściwych dla sprzedaży. Innymi słowy, w przypadku towarów podatnik dokonuje zakupu towaru, a następnie jego odprzedaży. Dochodzi więc do dwóch czynności podlegających niezależnie od siebie opodatkowaniu. W przypadku usług podatnik kupuje usługę od podmiotu świadczącego, a następnie obciąża swojego kontrahenta, faktycznego beneficjenta usługi z tytułu wyłożonych kosztów. Typowymi przykładami są np. koszty usług telekomunikacyjnych poniesione przez wynajmującego nieruchomości. W tych przypadkach faktycznie korzystającym*

<sup>6</sup> W uchwale z 15.10.1998 r. (III ZP 8/98, OSNAPiUS 1999, Nr 10, poz. 324).

<sup>7</sup> I SA/GD 1329/97, Legalis.

<sup>8</sup> T. Michalik, VAT. Komentarz, wyd. 11, Warszawa 2015.

*z usługi refakturowanej jest kontrahent (najemca) i obciążenie go kosztem wyłożonym przez refakturowującego jest w pełni uzasadnione. W istocie problem tzw. refakturowania dotyczy jednak tego, czy podatnik, który kupuje usługę od podwykonawcy, a następnie „odprzedaje” ją swojemu kontrahentowi, może być, na potrzeby VAT, uznany za świadczącego tę usługę.*

Od 1 kwietnia 2011 r. do ustawy o VAT wprowadzono przepis art. 8 ust. 2a. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług<sup>9</sup>, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi<sup>10</sup> (przepis ten stanowi wierną kopię art. 28 Dyrektywy 2006/112/WE<sup>11</sup>)<sup>12</sup>.

Jak wyjaśnia A. Bartosiewicz:

*Regulacja ta jest w zasadzie pierwszą (jeśli pominąć szczególną regulację odnoszącą się do podstawy opodatkowania odsprzedawanych usług<sup>13</sup>) regulacją w ustawie VAT, która jednoznacznie potwierdza możliwość refakturowania w postaci odprzedaży usług. Mimo braku regulacji w tym względzie w praktyce refakturowanie (odprzedaż usług) było dopuszczalne. Także organy podatkowe akceptowały to, że refakturowanie stanowi w istocie odprzedaż usług, i tak też do niego podchodziły. Wydaje się w związku z tym, że wprowadzenie do ustawy komentowanej regulacji nie będzie miało wpływu na praktykę, gdyż nie tyle będzie ją kształtowała, ile usankcjonuje już istniejącą<sup>14</sup>.*

<sup>9</sup> W angielskiej wersji językowej: „takes part in a supply of services”.

<sup>10</sup> Przepis ten odnosi się więc jedynie do sytuacji, w których podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, nie wykonuje samodzielnie usług, ale „dostarcza” je we własnym imieniu nabywcy. Ponieważ warunkiem zastosowania tego przepisu jest działanie przez podatnika we własnym imieniu, w związku z tym podmiot, który jest „faktycznym wykonawcą” danej usługi, nie musi mieć świadomości, że rzeczywistym beneficjentem tej usługi jest podmiot inny niż ten, który został przezeń obciążony.

<sup>11</sup> Z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347, str. 1 ze zm.).

<sup>12</sup> Oczywistym wnioskiem płynącym z analizy regulacji prawnych dotyczących refakturowania jest stwierdzenie, że instytucja ta dotyczyć może jedynie świadczenia usług. W zakresie dostawy towarów dokonywanej przy udziale podatnika od bezpośredniego dostawcy do ostatecznego odbiorcy także potocznie używa się czasem terminu „refakturowanie”, jednakże ściśle rozumienie tego pojęcia ogranicza się jedynie do kategorii usług.

<sup>13</sup> Mowa o art. 30 ust. 3 ustawy o VAT (obowiązujący do 31.12.2013 r.), który określając podstawę opodatkowania, przewidywał, że: „W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, podstawą opodatkowania jest kwota należna z tytułu świadczenia usług, pomniejszona o kwotę podatku”.

<sup>14</sup> A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, LEX 2015.

Z przedstawionym powyżej poglądem można jednak zgodzić się jedynie częściowo. Wprawdzie, jak wynika z powyżej dokonanych ustaleń, jeszcze przez wprowadzeniem do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług art. 8 ust. 2a, w doktrynalnych rozważaniach i praktyce orzeczniczej obecne było pojęcie refakturowania, jednak zaznaczyć należy, iż sposób jego aktualnego rozumienia może różnić się znacząco od koncepcji prezentowanych przed 2004 rokiem. Obecnie nie podlega bowiem wątpliwości, iż przedsiębiorca, który działając we własnym imieniu nabywa świadczenia na rzecz swojego klienta, powinien na gruncie ustawy o VAT być uznawany za podmiot świadczący usługę. Nie można zatem do refakturowania odnosić wprost przesłanek właściwych dla czynności technicznych zwrotu kosztów. Warto zauważyć również, iż od czasu wstąpienia Polski do Wspólnoty Europejskiej krajowe przepisy prawne powinny również być interpretowane w odniesieniu do regulacji unijnych, które aktualnie wyznaczają kierunek rozwoju polskiego prawodawstwa.

## 2. REFAKTUROWANIE, ZWROT KOSZTÓW A SKŁADNIK CZYNNOŚCI KOMPLEKSOWEJ

Doktryna polskiego prawa podatkowego podkreśla, że:

*(...) na gruncie przepisów unijnych przez pojęcie refakturowania, co do zasady, rozumie się dwa rodzaje stanów faktycznych. Pierwszym z przypadków refakturowania jest właśnie odprzedaż usług. W takim wypadku refakturujący kupuje usługę na własny rachunek i we własnym imieniu, a następnie usługę tę odprzedaży ostatecznemu jej nabywcy (który jest zazwyczaj jej konsumentem). Tej postaci refakturowania dotyczy komentowana regulacja. Przez refakturowanie usług – obok czynności odprzedaży usług – rozumie się również poniesienie określonych kosztów na rzecz klienta, którymi jest on następnie obciążany. Nie następują wówczas „kupno” ani „odprzedaż” usługi przez pośrednika, lecz poniesienie (czy też nawet wyłożenie) przez pośrednika kosztów zakupu usługi świadczonej na rzecz odbiorcy<sup>15</sup>.*

Powyższa analiza prowadzi nas do wniosku, iż na gruncie systemu prawa podatkowego pojęciem „refakturowania usług” powszechnie określa się dwa przypadki: Pierwszy z nich odnosi się do sytuacji, w której podatnik nabywa usługi we własnym imieniu, na rzecz swojego kontrahenta (w takim wypadku mamy do czynienia z klasycznym przykładem odsprzedaży usług), następny zaś przypadek opisuje transakcję, w ramach której przedsiębiorca nabywa na

<sup>15</sup> A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, LEX 2015.

rzecz swojego klienta usługi, działając jednak w jego imieniu (w przypadkach tego typu następuje de facto zwrot kosztów na rzecz przedsiębiorcy, która to czynność nie powinna być uznawana za świadczenie usługi). Powyższe rozróżnienie znajduje swoje odzwierciedlenie zarówno w przepisach dyrektywy unijnej, jak i w regulacjach krajowych.

Warto wskazać, że TSUE w odniesieniu do zagadnienia „refakturowania” wskazuje, iż ocena konkretnego stanu faktycznego zawsze wymaga rozstrzygnięcia, czy mamy do czynienia z przypadkiem opisanym w art. 28 dyrektywy 2006/WE/112. Zgodnie z tym przepisem:

*W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.*

Jeżeli wynik powyższej analizy pozwala na zastosowanie przytoczonego artykułu, TSUE nie ma wątpliwości, że czynność taka powinna być opodatkowana na analogicznych zasadach jak w sytuacji standardowego świadczenia. Należy jednak pamiętać, iż oprócz art. 28 dyrektywa 2006/112/WE przewiduje także szczególne rozwiązanie dla sytuacji, gdy podatnik poniósł pewne koszty na rzecz swojego kontrahenta. W takim przypadku na podstawie art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112/WE podstawa opodatkowania nie obejmuje:

*kwot otrzymanych przez nabywcę lub usługobiorcę jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym (suspense account). Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c i nie może odliczyć VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony.*

Analogiczna regulacja została wprowadzona do przepisów polskiej ustawy o VAT dopiero z dniem 01.01.2014 r. Obecnie obowiązujący art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy przewiduje, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot

*otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.*

Biorąc pod uwagę powyższe regulacje, należy uznać, iż na gruncie polskiej ustawy o VAT instytucja refakturowania *sensu largo* znajduje oparcie w dwóch przepisach ustawowych, które swoje istnienie wywodzą z odrębnych uregulowań dyrektywy unijnej: art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, który

odnosi się do refakturowania *sensu stricto*, oraz art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, regulujący kwestię zwrotu kosztów. Uznać należy, iż wskazany sposób zredagowania w/w ustawy pozwala na rozdzielenie wskazanych wyżej pojęć w ramach instytucji refakturowania *sensu largo*. Zabieg ten byłby o tyle konieczny, iż pozwoliłby na właściwe określenie kryteriów, jakie konkretna usługa musiałaby spełnić, aby mogła podlegać refakturowaniu. W przypadku bowiem, gdy definicję refakturowania będziemy formułować jedynie w odniesieniu do pojęcia funkcjonującego w oderwaniu od całości regulacji ustawowej (czyli do refakturowania *sensu largo*), możemy znacząco ograniczyć możliwość stosowania tej instytucji w praktyce.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na podstawową różnicę pomiędzy refakturowaniem *sensu stricto*, a zwrotem kosztów, która wynika z treści przytaczanych wyżej przepisów. W przypadku refakturowania, opartego na treści art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, ustawodawca przewidział bowiem fikcję prawną, według której dokonujący refakturowania *sensu stricto* usług powinien być traktowany jak faktyczny wykonawca świadczenia, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Ze względu na powyższe, za niewłaściwe uznać należy stanowiska odmawiające podmiotowi refakturowującemu usługi możliwości doliczenia marży z tytułu wykonywanej działalności. Jak bowiem wynika z treści art. 8 ust. 2a w/w ustawy, przedsiębiorca taki działa we własnym imieniu i na płaszczyźnie prawopodatkowej świadczy odrębną usługę, która jedynie w sposób funkcjonalny powiązana jest ze świadczeniem wykonywanym przez właściwego usługodawcę. Treść wskazanej regulacji ustawowej dowodzi, iż uznawanie „braku marży” za definicyjną cechę refakturowania jest założeniem błędnym, opartym na uwarunkowaniach charakterystycznych dla instytucji zwrotu kosztów. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w stanowiskach wyrażanych przez przedstawicieli doktryny.

Powołać można się w tym miejscu na A. Bartosiewicza, który stwierdził, co następuje:

*(...) Jako (...) podstawowy warunek, od spełnienia którego uzależniona jest możliwość refakturowania, w piśmiennictwie i orzecznictwie dotyczącym przepisów ustawy z 1993 r., wskazywano, aby odprzedaż odbyła się bez jakiegokolwiek marży. W orzecznictwie niejednokrotnie wskazywano, że odsprzedaż usługi musi nastąpić po cenie zakupu (tak np. NSA w wyroku z dnia 22 grudnia 1998 r., SA/Sz 2446/97, Doradztwo Podatkowe 1999, nr 4. s. 26), zaś doliczana marża musiałaby być potraktowana jako prowizja z tytułu usług pośrednictwa, co niosłoby za sobą konsekwencje opodatkowania jej wedle stawki 22%. Takie stanowisko na gruncie obecnie obowiązujących przepisów należy odrzucić. Zgodnie ze wskazywanym już art. 6(4) VI Dyrektywy (odpowiednio*



art. 28 Dyrektywy VAT), podatnika działającego we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego, który bierze udział w świadczeniu usług, uważa się za przyjmującego oraz świadczącego daną usługę. Co istotne – przepis powyższy ma zastosowanie niezależnie od tego czy podatnik ten odsprzeda usługę bez doliczania marży, czy też zdecyduje się taką marżę pobrać. W obu przypadkach podatnika tego uważa się za świadczącego „daną usługę” (a nie usługę odprzedającego jedną usługę oraz wykonującego dodatkowo usługę pośrednictwa). Doliczenie przez podatnika odprzedającego usługę marży nie wyłącza możliwości fakturowania tej usługi z uwzględnieniem doliczonej marży. Można się kłócić o kwestie techniczną, czy nadal można nazywać taką czynność „refakturowaniem”<sup>16</sup>.

Trzeba w tym miejscu podkreślić, iż doliczenie marży nie jest możliwe w przypadku klasycznego zwrotu kosztów, znajdującego oparcie w treści art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT. W tym przypadku bowiem podatnik, nie działając we własnym imieniu, nie jest również objęty fikcją prawną wynikająca z treści art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Przedsiębiorca, któremu koszty usługi są zwracane, nie wykonuje zatem odrębnej usługi w rozumieniu przepisów, nie może więc z tego tytułu naliczać żadnych dodatkowych opłat. Podkreślić należy w tym miejscu, iż podobne stanowisko w odniesieniu do omawianego problemu zajął prof. Witold Modzelewski, który w swoim komentarzu do ustawy o VAT stwierdził, co następuje:

(...)W myśl art. 28 Dyrektywy 112, (...), w przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Regulacja ta nakazuje opodatkowanie tzw. refakturowania – co istotne, na gruncie tej regulacji Dyrektywy 112 nie ma znaczenia, czy podatnik dokonujący odsprzedaży usługi nalicza marżę. Przepis ten wprowadza wobec tego znacznie szersze pojęcie świadczenia usługi zarówno w stosunku do treści, jak i praktyki interpretacyjnej prawa podatkowego. Dotychczasowy pogląd orzecznictwa, zgodny z którym warunkiem refakturowania było niedoliczanie marży (por. wyrok NSA z dnia 25.10.2000, sygn. akt: III SA 1853/99), stracił aktualność. W świetle Dyrektywy 112 pod pojęciem refakturowania należy rozumieć także sytuację, w której prawny usługodawca (refakturowujący) dolicza marżę do wartości usługi. Wyjątek dotyczy zwrotu kosztów(...) <sup>17</sup>.

Wszelkie marże nakładane przez podatnika, przewyższające koszty związane z nabyciem usługi w imieniu kontrahenta i na jego rzecz, powinny

<sup>16</sup> A. Bartosiewicz, *Problematyka refakturowania w ustawie o podatku od towarów i usług*, ABC nr 70587.

<sup>17</sup> W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 105.

więc być ewidencjonowane w sposób odrębny, jako opłaty z tytułu pośrednictwa, i opodatkowane według właściwych dla tego typu usług zasad.

Kolejnym wartym omówienia czynnikiem, odróżniającym refakturowanie *sensu stricto* od zwrotu kosztów usługi, jest sposób dokumentowania tego typu czynności. W myśl przytaczanego powyżej art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, w przypadku gdy podatnik nabywa usługę na rzecz osoby trzeciej, działając we własnym imieniu, przyjmuje się, iż on sam również wyświadcza odrębne świadczenie w rozumieniu ustawy o VAT. Ponieważ opisana fikcja prawna nakazuje traktować refakturowanie jako opodatkowaną usługę, właściwą dla udokumentowania tego typu transakcji będzie faktura VAT (tzw. refaktura).

Z odmienną sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku zwrotu kosztów. Podmiot nabywający usługi w imieniu i na rzecz swojego kontrahenta nie stanowi bowiem kolejnego ogniwa w zaistniałym łańcuchu transakcji – klient, na rzecz którego podmiot taki działa, de facto sam nabywa usługi od właściwego usługodawcy. Sama czynność zwrotu kosztów nie może więc w tym przypadku zostać uznana na opodatkowaną usługę (nie ma do niej zastosowania również fikcja prawna z art. 8 ust. 2a w/w ustawy). Zwrot kosztów powinien więc zostać udokumentowany w sposób inny, niż wystawienie faktury (np. notą księgową). Przyjęte powyżej stanowisko potwierdza prof. Witold Modzelewski:

*(...) Jeśli podatnik jedynie przenosi na rzecz nabywcy koszty poniesione na jego rzecz w związku z wykonywaną czynnością, nie może doliczyć marży. Podstawą rozliczenia nie może być wówczas faktura. Wynika to z art. 79 lit. c Dyrektywy 112. Zgodnie z tym przepisem podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, zaksięgowanych przez podatnika na koncie przejściowym. Jeżeli w związku z wykonaniem czynności podatnik ponosi w imieniu i na rzecz kontrahenta wydatki (nie odlicza podatku naliczonego z tytułu tych wydatków), rozliczenie w kwocie odpowiadającej rzeczywistym kosztom następuje na podstawie noty. (...)*<sup>18</sup>

Powyższe rozważania prowadzą również do kolejnego istotnego problemu, na jaki warto zwrócić uwagę. Powszechnie w orzecznictwie przyjmuje się bowiem, iż warunkiem umożliwiającym zastosowanie refakturowania jest konieczność uwzględnienia w refakturze dokładnie tej samej stawki VAT, jaka przewidziana została w fakturze wystawianej przez faktycznego usługodawcę. Wskazane stanowisko zajął m. in. Wojewódzki Sąd

<sup>18</sup> Ibidem, str. 105.

Administracyjny w Gliwicach. W wyroku z dnia 6.11.2014 r. (sygn. akt: III SA/Gl 879/14) Sąd ten stwierdził bowiem, że:

*(...) Podmiot refakturowujący usługę świadczy tę usługę nawet wówczas, gdy nie jest podmiotem uprawnionym do świadczenia danych usług i że refakturowanie dla podatku od towarów i usług nie jest zwrotem kosztów, a właśnie świadczeniem usług. Warunkiem stosowania refaktury jest między innymi to, że usługa powinna mieć niezmienny charakter i powinna być zastosowana ta sama stawka lub zwolnienie od podatku, które były określone na fakturze wystawionej przez sprzedawcę. (...)*

Z przedstawionym poglądem nie sposób się jednak zgodzić. Jak wynika z przytaczanych powyżej treści przepisów ustawy o VAT, podmiot dokonujący refakturowania traktowany jest jako wykonawca odrębnej usługi. Mamy tu zatem do czynienia ze świadczeniem powiązanim z faktycznie wykonaną usługą, nie jest to jednak jej wierna kopia. Podatnik w refakturze powinien więc uwzględnić stawkę VAT właściwą dla świadczonej przez siebie usługi. Zazwyczaj stawka ta będzie tożsama ze stawką uwzględnioną na fakturze wystawionej przez właściwego usługodawcę, nie będzie tak jednak w każdym przypadku. Warto wspomnieć tutaj o kwestii zwolnień z VAT, których możliwość zastosowania uzależniona jest od rodzaju podmiotu świadczącego usługi. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia np. w przypadku usług pocztowych, które zwolnione z podatku są wyłącznie w przypadku ich świadczenia przez operatora publicznego<sup>19</sup>.

Warto w tym miejscu podkreślić również, iż powyższy problem nie będzie występował w przypadku zwrotu kosztów. Jak bowiem stwierdzone zostało powyżej, w przypadku uregulowanym w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT to *de facto* podmiot faktycznie wykonujący usługę dokonuje świadczenia na rzecz bezpośredniego nabywcy – kwestie związane z zastosowaniem właściwej stawki VAT przez podmiot pośredniczący nie będą więc odnosić się do tego przypadku.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, iż nie można przyjąć tezy o dopuszczalności refakturowania wszelkich kosztów usług bez względu na okoliczności – takie stanowisko doprowadzone ad extremum oznaczałoby akceptację rozbicia np. wartości usługi transportowej na koszt benzyny, ubezpieczenia, wynagrodzenia kierowcy, amortyzacji samochodu itp.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> Podobny pogląd wyrażony został w: A. Bartosiewicz, *Problematyka refakturowania w ustawie o podatku od towarów i usług*, ABC nr 70587.

<sup>20</sup> Odrębne refakturowanie tych kosztów w tym przypadku nie jest zasadne. Podobnie uznał również Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2011 r., nr ITPP2/443-1285/11/EB, dotyczącej obciążania zleceniobiorcy usługi

W kontekście powyższego można wskazać na podstawowy warunek refakturowania usług, sformułowany przez przedstawicieli orzecznictwa już w latach 90tych, zgodnie z którym refakturowaniu podlega jedynie taka usługa, która nie stanowi elementu usługi kompleksowej.

Jeszcze w czasie obowiązywania dawnych wersji ustawy o podatku od towarów i usług, przedstawiciele doktryny i orzecznictwa formułowali, jako jeden z podstawowych czynników umożliwiających refakturowanie usług, konieczność istnienia możliwości wyodrębnienia refakturowanego świadczenia z całości wykonywanej na rzecz kontrahenta usługi. Postulat taki został zawarty m. in w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 września 1999 r. (sygn. akt: III SA 7377/98), jak również w przytaczanym już wyżej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 27 listopada 1995 r. (sygn. akt: SA/Wr 752/95). Na płaszczyźnie czynionych powyżej rozważań należy więc przyjąć, iż usługi refakturowanej nie może stanowić część składowa usługi kompleksowej.

Poprzez usługę kompleksową należy rozumieć swojego rodzaju zestaw świadczeń, stanowiący jednolitą pod względem ekonomicznym i gospodarczym całość. Dla celów podatkowych tego typu świadczenia złożone traktuje się jak jedną usługę, podlegającą opodatkowaniu jedną stawką VAT. Warto również zwrócić uwagę na strukturę wewnętrzną tego typu świadczeń. Na usługi kompleksowe składają się bowiem najczęściej tzw. świadczenia główne, mające dla nabywcy największe znaczenie z perspektywy całości usługi złożonej, oraz tzw. świadczenia poboczne, niejako wspomagające wykonanie świadczenia głównego, nie posiadające z ekonomicznego punktu widzenia samodzielnego znaczenia gospodarczego<sup>21</sup>.

Mając na uwadze powyższe ustalenia, stwierdzić należy, iż na gruncie obecnego stanu prawnego dopuszczalne jest jedynie refakturowanie całości usługi kompleksowej. Sama konstrukcja czynności złożonych nie pozwala bowiem na rozliczanie kosztów świadczeń pobocznych w oderwaniu od całości usługi kompleksowej. Świadczenia poboczne, będące częściami

---

transportowej kosztami opłat drogowych, a także Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 29 czerwca 2010 r., nr IPPP3/443-285/10-4/IB, dotyczącej obciążenia najemcy kosztami paliwa. W tej drugiej interpretacji czytamy: „(...) w przypadku świadczenia usługi najmu samochodów wraz z dostawą paliwa do tych pojazdów, będziemy mieć do czynienia z usługą główną w postaci najmu i jej dopełnieniem – dostawą paliwa. Tym samym przedmiotowa dostawa paliwa nie może być przedmiotem refakturowania, stanowi ona bowiem element cenotwórczy usługi najmu samochodów (...)”.

<sup>21</sup> Podobne stanowisko wyrażane jest w orzecznictwie TSUE: por. wyrok z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank.

składowymi jednolitej usługi kompleksowej, charakteryzują się zatem daleko posuniętym uzależnieniem od całości świadczenia złożonego (ich funkcjonowanie w obrocie związane jest tylko i wyłącznie z właściwym wykonaniem usługi głównej). Usługi podlegające refakturowaniu natomiast muszą samodzielnie stanowić jednolitą pod względem gospodarczym całość – świadczenie tego typu usług musi bowiem wiązać się z dążeniem do osiągnięcia pewnego rezultatu, który wiąże się tylko z tą usługą (innymi słowy, usługa taka musi samodzielnie spełniać określoną potrzebę nabywcy). Powyższe założenie rodzi poważne trudności przy ocenie możliwości refakturowania pewnych rodzajów usług, które zwyczajowo powiązane są z wykonywaniem określonych świadczeń, np. usługi związane z dostarczaniem mediów, świadczone na rzecz osób wynajmujących lokal.

### 3. REFAKTUROWANIE ŚWIADCZEŃ ZWIĄZANYCH Z DOSTAWĄ „MEDIÓW” W KONTEKŚCIE USŁUGI NAJMU

Pojęciem „refakturowania” określa się mechanizm podatkowego rozliczenia aktywności gospodarczej, w ramach której przedsiębiorca dokonuje zakupu usługi, aby następnie odsprzedać ją w nieprzetworzonym stanie swojemu kontrahentowi, będącemu ostatecznym beneficjentem nabytego świadczenia<sup>22</sup>. W takich wypadkach podatnik najczęściej zobowiązuje się do wykonania określonego świadczenia, które ostatecznie wykonywane przez inny podmiot. Refakturowanie stanowi więc „przerzucenie” kosztów na podmiot, który faktycznie z usługi korzysta. Przesunięcie tego typu ma swoje konsekwencje na gruncie podatku VAT – usługi refakturowane są bowiem zazwyczaj obciążone taką samą stawką podatku, jaka miała zastosowanie w momencie ich zakupu przez przedsiębiorcę świadczącego na rzecz ostatecznego nabywcy.

Jak jednak stwierdzono już powyżej, nie każdy rodzaj usług może jednak podlegać refakturowaniu – zgodnie z poglądem powszechnie przyjmowanym w orzecznictwie TSUE, w przypadku tzw. usług kompleksowych, składających się ze stanowiących ekonomicznie jednolitą całość usługi głównej oraz usług pobocznych, zabiegiem sztucznym i niewłaściwym byłoby rozbijanie takiego świadczenia na poszczególne czynności składowe dla celów podatkowych. W takich wypadkach stosować powinno się jednolitą stawkę VAT, właściwą dla usługi głównej, co de facto wyklucza

<sup>22</sup> T. Michalik, *VAT 2012. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 139.

w tym przypadku refakturowanie. Powyższe okoliczności wskazują na problem podatkowy, jaki wynika z wątpliwości dotyczących konkretnych przypadków refakturowania usług, które powszechnie postrzegane są jako świadczenia dodatkowe wobec usługi głównej. Najwięcej kontrowersji orzeczniczych w tym kontekście dotychczas wzbudzała wspomniana już kwestia refakturowania kosztów związanych z dostawą tzw. „mediów” w przypadku świadczenia usług najmu.

Wskazany problem z ekonomicznego punktu widzenia ma dla wynajmujących charakter doniosły. Jak bowiem wskazał M. Latkowski:

*(...) Refakturowanie dodatkowych kosztów na najemców jest nie tylko wygodniejszą formą rozliczeń dla wynajmujących (wspomniany na wstępie brak możliwości określenia z góry tych kosztów), ale w przypadku części usług pozwala także na zastosowanie obniżonej stawki VAT, właściwej dla danej usługi, lub zwolnienia z opodatkowania. (...) Przy wynajmie nieruchomości do celów innych niż mieszkalne możliwość wyłączenia spoza głównej usługi usług opodatkowanych wg stawki obniżonej bądź zwolnionych ma istotne znaczenie dla ostatecznej ceny, jako że taka usługa najmu opodatkowana jest stawką podstawową VAT. Pogląd o konieczności traktowania dodatkowych usług jako elementów kompleksowej usługi najmu oznacza faktyczne opodatkowanie podstawową stawką VAT także tych usług, które świadczone samodzielnie byłyby opodatkowane stawką obniżoną bądź zwolnione (...)*<sup>23</sup>.

Jak wynika z powyższych ustaleń, w omawianej kwestii problematyczne wydaje się rozstrzygnięcie, czy w każdym przypadku nabywane przez wynajmującego świadczenia, związane z dostarczaniem najemcy tzw. „mediów”, stanowią część kompleksowej usługi najmu, co wiąże się z koniecznością zastosowania jednolitej stawki VAT. Przez wiele lat przedstawiciele organów podatkowych wskazaną wątpliwość rozstrzygali twierdząco. Jako przykład można wskazać tutaj treść interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 czerwca 2012 r. (znak IPPP1/443-274/12-2/PR), który w jej uzasadnieniu stwierdził, że:

*(...) w przypadku umowy najmu przedmiotem świadczenia na rzecz najemców, jest usługa główna, tj. najem nieruchomości, a koszty dodatkowe, tj. ubezpieczenie, dostawa wody, stanowią elementy rachunku kosztów zmierzające do ustalenia kwoty odpłatności za usługę najmu, bowiem z ekonomicznego punktu widzenia dopełniają świadczenie zasadnicze i nie należy ich sztucznie oddzielać od tego świadczenia. Usługa najmu lokalu jest usługą złożoną tzn. taką, która łączy w sobie usługę sensu stricto najmu obiektu i przyporządkowane do niej usługi związane z zapewnieniem możliwości pełnowartościowego użytkowania użyczanego obiektu, jak np. dostawa mediów.*

<sup>23</sup> M. Latkowski, *Przenoszenie dodatkowych kosztów na najemcę – praktyczne problemy w podatku od towarów i usług*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 9.

*Jeżeli umowy na dostawę wody, czy też ubezpieczenie lokalu (budynku) nie są zawierane bezpośrednio przez najemcę z dostawcą mediów czy też ubezpieczycielem, tylko wynajmujący (Wnioskodawca) zawarł ww. umowy, jak to ma miejsce w przedmiotowej sprawie wówczas kwota należna z tego świadczenia pozostaje w bezpośrednim związku z przedmiotem umowy najmu, stanowiąc część świadczonej usługi zasadniczej<sup>24</sup>.*

Stanowiska mniej rygorystyczne prezentowali natomiast przedstawiciele orzecznictwa. W pierwszej kolejności warto w tym miejscu wspomnieć o orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 października 2012 r. (sygn. I SA/Kr 1235/12). W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdził, powołując się na treść orzeczenia TSUE<sup>25</sup>, iż oceny usługi jako świadczenia jednolitego należy dokonywać z ekonomicznego punktu widzenia oraz z perspektywy nabywcy. W przywoływanym przez Sąd wyroku Trybunał odnosił się bowiem w dużej mierze do kryteriów subiektywnych, związanych z celem, jaki przyświecał nabywcy przy dokonywaniu transakcji. Powyższe prowadzi do wniosku, iż strony umowy mogą w pewnym stopniu same ustalić, czy powstający między nimi stosunek prawny prowadzić będzie do świadczenia usługi o charakterze złożonym. Zdaniem Sądu nie ma przeszkód:

*(...) aby strony uzgodniły odrębne rozliczenie dotyczące odpłatności z tytułu czynszu najmu oraz odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe, a więc odrębne wystawienie faktury za czynsz najmu oraz refaktury z tytułu odpłatności za media i inne świadczenia dodatkowe. Warunkiem dopuszczalności stosowania takiego rozwiązania jest by z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynikało jednoznacznie, że opłaty te (wszystkie lub niektóre) są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu.*

Podobny pogląd wyraził WSA w Krakowie w wyroku z dnia z dnia 14 listopada 2012 r. (sygn. I SA/Kr 1462/12), zaznaczając jednocześnie, iż przypadku istnienia wyraźnego zapisu umowy oddzielającego opłaty z tytułu czynszu, od opłat z tytułu dostaw mediów, nie można tego typu świadczeń uznawać za jednolitą usługę kompleksową. Także w sytuacji, gdy wynajmowane lokale mają oddzielne liczniki, różne są terminy sporządzenia

<sup>24</sup> Analogicznie stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 13 czerwca 2011 r. (znak IPPP1/443-484/11-2/EK) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2010 r. (znak IBPP3/443-501/10/AB) oraz Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2011 r. (znak IPPP3-443-961/10-4/JF).

<sup>25</sup> Wyrok z dn. 27 września 2012 r. w sprawie C 392/11, Field Fisher Waterhouse LLP p. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

faktur za media i za czynsz, oraz refakturowana jest tylko część kosztów, nie można zakładać, iż świadczenia tego typu stanowią część usługi złożonej.

Na wyrok TSUE w sprawie C 392/11 powoływano się również w następujących orzeczeniach<sup>26</sup>:

- WSA w Krakowie z dnia 18 grudnia 2012 r. (sygn. I SA/Kr 1457/12):  
(...) jeśli zgodnie z umową najmu strony tej umowy odrębnie rozliczają (fakturują) czynsz z tytułu korzystania z lokalu i opłaty z tytułu mediów, nie ma podstaw do przyjęcia, że wynajmujący świadczy na rzecz najemcy jednolitą usługę najmu. Tym samym nie ma podstaw do wliczania do podstawy opodatkowania usługi najmu, zarówno czynszu jak i dodatkowych świadczeń.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 grudnia 2012 r. (znak I SA/Kr 1632/12):  
Skoro zatem skarżący wskazał we wniosku, że refakturowanie dostawy mediów odbywa się na podstawie umów najmu, to oczywistym jest, że w tym zakresie decydująca jest treść umowy, zgodnie z zasadą swobody umów. Wobec powyższego, w ocenie Sądu brak jest przeszkód do traktowania odsprzedaży dostawy towarów i świadczenia usług związanych z udostępnieniem mediów najemcom lokali jako odrębnego od najmu świadczenia. Zakup przez skarżącego mediów, służących zaspokojeniu indywidualnych potrzeb najemców lokali, powinien być zatem refakturowany na najemców ze wszystkimi konsekwencjami wynikającymi z przepisów ustawy o VAT w tym także co do stawek podatkowych.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 września 2012 r. (sygn. III SA/Gl 1173/12):  
(...) przepis art. 29 ust. 1 ustawy VAT należy tak interpretować, że opłaty wynikające z eksploatacji lokalu przez najemcę tj. za energię cieplną, dostawę wody, energię elektryczną czyli opłaty za tzw. media powinny być ujmowane do podstawy opodatkowania jako składniki czynszu z tytułu usługi najmu, chyba, że z umowy najmu zawartej pomiędzy wynajmującym a najemcą wynika jednoznacznie, że opłaty te są regulowane przez najemcę na rzecz wynajmującego w sposób odrębny od czynszu.

<sup>26</sup> Warto również odnotować: wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 grudnia 2012 r. (sygn. I SA/Lu 924/12), wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 lutego 2013 r. (sygn. I SA/Kr 1204/12), wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 marca 2013 r. (sygn. I SA/Łd 138/13), oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2013 r. (sygn. I SA/Kr 150/13).



Pomimo dość jednolitego stanowiska prezentowanego w orzecznictwie, Naczelny Sąd Administracyjny powziął jednak wątpliwość w odniesieniu do omawianej kwestii. W związku z powyższym skierowano do TSUE pytanie prejudycjalne w postanowieniu NSA z dnia 22 października 2013 r. (sygn. akt: I FSK 1389/12)<sup>27</sup>.

Jeszcze przed wydaniem przez TSUE orzeczenia dotyczącego analizowanej powyżej kwestii, WSA w Krakowie w wyroku z dnia 17 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 1783/14) potwierdził, iż w sytuacji gdy z treści umowy najmu wynika, że odrębnie pobierany jest czynsz, a odrębnie należności za media i inne świadczenia, te ostatnie nie mogą zostać uznane za element świadczenia jednolitego.

Sprawa ta dotyczyła podatnika, który oddawał w najem lub dzierżawę nieruchomości, budynki lub ich części (lokale mieszkalne, pomieszczenia użytkowe). W zawieranych z kontrahentami umowach podatnik przewidywał, iż prócz czynszu najemca będzie odrębnie obciążany również opłatami dodatkowymi (takimi jak opłaty za energię elektryczną i wodę). Umowy o dostawy tzw. „mediów” w omawianym przypadku zawierał podatnik. Ze względu na wymogi formalno-techniczne nie było bowiem możliwości zawierania przez najemców (lub dzierżawców) bezpośrednich umów z dostawcami tych usług. Rozliczanie opłat za media odbywało się na podstawie „refaktur” (odprzedaży przedmiotowych usług) bez doliczania marży – skarżący nie czerpał więc z tego tytułu żadnych korzyści materialnych. Podatnik refakturował na swoich kontrahentów wskazywane opłaty na podstawie odrębnych faktur, należności te nie były również uwzględniane w kwocie czynszu.

---

<sup>27</sup> Pytania prejudycjalne: 1) Czy przepisy art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 i art. 24 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (1) należy interpretować w ten sposób, że dochodzi do dostaw przez wynajmującego energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz usług wywozu nieczystości na rzecz najemcy lokalu, bezpośrednio zużywającego te towary i usługi, które dostarczane są do tego lokalu przez wyspecjalizowane podmioty trzecie, w sytuacji gdy stroną umów o dostawy tych towarów i świadczenie usług jest wynajmujący przenoszący jedynie koszty ich poniesienia na najemcę lokalu z nich faktycznie korzystającego? 2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze – czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz), o której mowa w art. 73 Dyrektywy 112, z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali?

Zdaniem Sądu istnieje możliwość umownego ustalenia, iż dodatkowe opłaty z tytułu dostawy tzw. „mediów” będą wliczane w kwotę czynszu. W takim wypadku świadczenie wynajmującego trzeba będzie uznać za usługę kompleksową, do której zastosowanie znajdzie jednolita stawka VAT, dostawa mediów nie będzie natomiast wtedy traktowana jako odrębne świadczenie. Nie wynika jednak z tego, że w każdym wypadku dostarczanie mediów będzie usługą poboczną w stosunku do podstawowej usługi najmu. O takim charakterze omawianych świadczeń stanowić będzie bowiem treść powstałego między stronami stosunku prawnego. W przypadku, kiedy z treści umowy najmu wynika, że odrębnie pobierany jest czynsz, a odrębnie należności za media i inne świadczenia, te ostatnie nie mogą zostać uznane za element świadczenia jednolitego.

Wskazany wyżej pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie znalazł potwierdzenie w orzeczeniu TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r., wydanemu w odpowiedzi na skierowane przez NSA pytanie prejudycjalne (sygn. akt C-42/14). Trybunał udzielił odpowiedzi na pytanie, czy koszty energii elektrycznej, ciepłej i wody oraz wywozu nieczystości zużytych przez najemcę lokalu powiększają u wynajmującego podstawę opodatkowania (czynsz) z tytułu świadczenia usługi najmu, czy też przedmiotowe dostawy i usługi stanowią świadczenia odrębne od usługi wynajmu lokali.

Trybunał orzekł, iż zasadniczo najem nieruchomości i związane z nim dostarczanie tzw. „mediów” należy uznawać za odrębne świadczenia, które podlegają odrębnej ocenie z punktu widzenia podatku od wartości dodanej, chyba że elementy transakcji, także te wskazujące względy ekonomiczne zawarcia umowy, są ze sobą tak ściśle związane, iż tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie ekonomiczne, którego rozdzielenie miałyby charakter sztuczny.

W uzasadnieniu wyroku TSUE stwierdził, że:

*(...) W pierwszej kolejności, jeżeli najemca ma możliwość wyboru świadczeniodawców lub sposobów korzystania z danych towarów lub usług, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. W szczególności, jeżeli najemca może decydować o swoim zużyciu wody, energii elektrycznej lub energii ciepłej, które może być stwierdzone poprzez założenie indywidualnych liczników i na tej podstawie fakturowane, świadczenia odnoszące się do tych towarów lub usług co do zasady mogą być uważane za odrębne od najmu. (...) W tym wypadku sama okoliczność, że brak uiszczenia dodatkowych opłat za najem umożliwia wynajmującemu rozwiązanie umowy najmu, w żaden sposób nie uniemożliwia uznania, że świadczenia, których dotyczą te opłaty, stanowią świadczenia odrębne od najmu. (...) W drugiej kolejności, jeżeli nieruchomość oddawana w najem obiektywnie, na płaszczyźnie ekonomicznej, wydaje*

*się stanowić jedną całość z towarzyszącymi temu najmowi świadczeniami, te ostatnie można uważać za jedno świadczenie wraz z najmem. Może tak być w szczególności w wypadku najmu lokali biurowych pod klucz, gotowych do użytku wraz z dostawą mediów i określonymi innymi świadczeniami, oraz krótkoterminowego najmu nieruchomości, na przykład na wakacje lub ze względów zawodowych, który jest udostępniany z tymi świadczeniami bez możliwości ich rozdzielenia. (...)*

Ciężar oceny, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z jednym świadczeniem, czy też z odrębnie opodatkowanymi usługami dodatkowymi związanymi z umową najmu, Trybunał przeniósł jednak na sądy krajowe, które powinny – jego zdaniem – każdorazowo ocenić daną usługę.

Przedstawiony powyżej wyrok TSUE stanowi potwierdzenie prezentowanej wcześniej przez polskie sądy administracyjne linii orzeczniczej. W tym miejscu podkreślić należy również, iż zgodnie z podstawowymi założeniami konstrukcyjnymi podatku od towarów i usług, co do zasady każda świadczona usługa powinna podlegać odrębnemu opodatkowaniu. Stosowanie jednolitej stawki dla tzw. usług kompleksowych stanowi więc wyjątek, którego nie należy interpretować rozszerzająco<sup>28</sup>. Możliwość uznania określonego zestawu świadczeń za jedną usługę kompleksową wymaga zatem dokonania analizy warunków konkretnego kontraktu oraz wykazania silnego związku ekonomicznego i gospodarczego pomiędzy poszczególnymi świadczeniami składowymi. W związku z powyższym uznać należy, iż niedopuszczalne jest automatyczne uznawanie określonego rodzaju usług za świadczenia poboczne, wchodzące w skład usługi kompleksowej. Założenie powyższe dotyczy również umów najmu.

Jak wynika z przeprowadzonych powyżej ustaleń, możliwość refakturowania usług związanych z dostarczaniem mediów, świadczonych na rzecz najemcy, zależy przede wszystkim od charakteru konkretnego stosunku prawnego, łączącego strony umowy. Zarówno bowiem polskie sądy administracyjne, jak i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, nie przesądzają o każdorazowej konieczności zaliczania świadczeń związanych z dostarczaniem mediów do podstawy opodatkowania usługi najmu. Warto w tym miejscu zastanowić się więc jakimi przesłankami powinien kierować się przedsiębiorca przy ustalaniu, czy warunki konkretnej transakcji pozwalają na refakturowanie związanych z nią usług dostarczania tzw. „mediów”.

Sądy administracyjne oraz Trybunał Sprawiedliwości UE w swoich orzeczeniach zdawały się kłaść nacisk na ustalenie, czy wykonywane na

<sup>28</sup> Podobny wniosek wyciągnąć również można z orzeczenia TSUE z dnia 25 lutego 1999 r., C-349/96.

rzecz najemcy świadczenia dodatkowe stanowią nieodłączną część usługi najmu. Już w przytaczanym wyżej orzeczeniu z dnia 16 kwietnia 2015 r., w sprawie o sygn. akt C-42/14, Trybunał stwierdził, iż w przypadku gdy poddawana ocenie usługa wraz ze świadczeniami pobocznymi stanowi z ekonomicznego punktu widzenia jedną, niepodzielną całość, konieczne jest zastosowanie wobec niej jednolitej stawki VAT. Przy analizie konkretnego przypadku warto więc zwrócić uwagę, czy świadczenia związane z dostawą tzw. „mediów” mogły w danym stanie faktycznym stanowić przedmiot odrębnej umowy, a mianowicie czy dostawca sam mógł zawrzeć umowę z dostawcami odpowiednich usług. Ważne z perspektywy uznania danego zespołu świadczeń za usługę kompleksową jest również ustalenie, czy po stronie nabywcy istnieje interes ekonomiczny w nabyciu ogółu świadczeń. Warto w tym miejscu podkreślić, iż zgodnie z poglądami wyrażanymi w orzecznictwie, dopuszczalne jest refakturowanie przedmiotowych opłat dodatkowych również w przypadku, gdy ze względu na warunki formalno-techniczne najemca nie może zawierać umów bezpośrednio z dostawcami odpowiednich usług (pogląd ten wyrażono w przytaczanym powyżej wyroku WSA w Krakowie z dnia 17 lutego 2015 r.).

Przy ocenie konkretnego stanu faktycznego warto również zwracać uwagę na treść umowy zawartej między najemcą, a wynajmującym. Z punktu widzenia prowadzonych rozważań duże znaczenie może mieć bowiem sposób sformułowania postanowień dotyczących zapłaty czynszu oraz pozostałych opłat dodatkowych. W przypadku, gdy w zawartej umowie najmu przewidziano jednolitą opłatę za wszystkie świadczone usługi, okoliczność taka może stanowić dla organów podatkowych dowód, iż wynajmujący świadczy usługę kompleksową. Refakturowanie opłat dodatkowych będzie natomiast możliwie w przypadku, gdy na gruncie zawartej umowy strony wyraźnie zaznaczą, iż zapłata za świadczenia związane z dostawą tzw. „mediów” stanowić będzie odrębną od czynszu opłatę (pogląd ten wyrażony został przez WSA w Krakowie w przytaczanym wyżej z dnia 30 października 2012 r. (sygn. I SA/Kr 1235/12)).

Z perspektywy omawianego problemu znaczenie ma również kwestia istnienia wpływu najemcy na świadczone na jego rzecz usługi dodatkowe. Warto więc w konkretnym przypadku zwrócić uwagę na to, czy najemca miał możliwość swobodnego wyboru dostawcy dodatkowych usług oraz czy wysokość opłaty za ich użycie zależy od jego woli. Jeżeli bowiem w wynajmowanym lokalu zainstalowane są odrębne liczniki, za pomocą których wartość opłat dodatkowych naliczana jest na podstawie rzeczywistego zużycia (przez co, siłą rzeczy, wartości takie stanowią opłaty odrębne

od czynszu), to niewątpliwie będzie to dowodziło odrębności tego typu świadczeń od samej usługi najmu. Warto zauważyć również, iż zgodnie z poglądem TSUE istnienie możliwości swobodnego wyboru dostawcy tzw. „mediów” przez najemcę świadczyć może o braku istotnych powiązań ekonomicznych pomiędzy usługą najmu i świadczeniami dodatkowymi, nawet w przypadku, gdy najemca z takiej możliwości nie skorzysta.

Duże znaczenie z perspektywy prowadzonych powyżej rozważań zdaje się mieć również wpływ świadczonych na rzecz najemcy usług dodatkowych na całość zawartej transakcji. Refakturowanie opłat dodatkowych jest bowiem możliwe w przypadku, gdy pomiędzy poszczególnymi elementami świadczeń wynikających z umowy najmu brak jest ścisłych powiązań o charakterze ekonomicznym i gospodarczym. O istnieniu tego typu związków świadczyć może np. możliwość wypowiedzenia umowy najmu w przypadku nieuiszczenia przez najemcę opłat dodatkowych, związanych z dostawą tzw. „mediów”. W takim wypadku bowiem strony umowy najmu niejako same uznają, iż usługi dodatkowe świadczone są w ramach samej usługi najmu i stanowią one wspólnie integralną całość. Wskazana okoliczność, w kontekście możliwości refakturowania usług dodatkowych, oceniana była dotychczas przez przedstawicieli orzecznictwa w różny sposób, niemniej jednak na płaszczyźnie konkretnego stanu faktycznego powinna ona być traktowana jako przesłanka negatywna.

Możliwość refakturowania usług związanych z dostawą tzw. „mediów” zależy również w dużej mierze od charakteru samej umowy najmu. W niektórych przypadkach bowiem sama formuła oferowanej przez wynajmującego usługi uniemożliwia wyodrębnienie z niej świadczeń dodatkowych. Z taką sytuacją mamy do czynienia np. w przypadku najmu krótkotrwałego czy wynajmu biur „pod klucz” – tego typu świadczenia stanowią bowiem usługi jednolite, podlegające opodatkowaniu jako całość. Przedsiębiorcy oferujący takie usługi nie mogą więc wyodrębnić związanych z nimi kosztów dodatkowych i „przenieść” ich na ostatecznych nabywców poprzez refakturowanie. Pogląd ten podzielony został przez Trybunał w orzeczeniu z 16 kwietnia 2015 roku.

Na końcu warto donieść się także do najbardziej wyrazistego problemu prawnego, jaki wyłania się z treści prowadzonych powyżej rozważań, a mianowicie, czy sposób fakturowania opłat dodatkowych, związanych z dostawą tzw. „mediów” ma decydujący wpływ na możliwość uznania ich za część świadczenia złożonego.

W wielu przytoczanych powyżej wyrokach, zarówno polskich sądów administracyjnych, jak i Trybunału Sprawiedliwości UE, przesłanka odrębnego fakturowania zdawała się być czynnikiem przeważającym przy dokonywanych ocenach stanów faktycznych. Aby rozstrzygnąć wskazaną

wątpliwość, warto sięgnąć jeszcze raz do konstrukcji czynności kompleksowej. Jak już wskazane zostało powyżej, usługi tego typu stanowią wyjątek w systemie podatku od towarów i usług – o możliwości zastosowania do zestawu świadczeń jednolitej stawki VAT świadczą bowiem okoliczności związane z konkretnym przypadkiem (w postaci silnych powiązań ekonomicznych i gospodarczych między elementami świadczenia).

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, iż to cechy konkretnego świadczenia mają przeważające znaczenie dla możliwości zastosowania w danym przypadku jednolitej stawki VAT, czy też dokonania „przesunięcia” na ostatecznego nabywcę kosztów związanych z poszczególnymi elementami świadczenia w postaci refakturowania. Sposób dokumentowania danej transakcji za pomocą faktur jest więc czynnikiem pochodnym wobec faktycznych cech konkretnego stosunku prawnego. Odrębne fakturowanie opłat dodatkowych nie może więc być uznawane za podstawową przesłankę uzasadniającą możliwość stosowania refakturowania w danym przypadku. Powyższe nie oznacza jednak, iż fakt odrębnego dokumentowania usług dodatkowych, wykonywanych w ramach określonej transakcji, ma dla dokonywania tego typu ocen znaczenie całkowicie irrelevantne. Stwierdzić należy, iż odrębne fakturowanie opłat dodatkowych traktować należy w konkretnym przypadku jako czynnik potwierdzający brak ekonomicznych powiązań między poszczególnymi świadczeniami wykonywanymi w ramach zawartej umowy. Jeżeli jednak związki tego typu między poszczególnymi elementami transakcji istnieją, sam sposób dokumentowania kosztów z nimi związanych nie powinien wpływać na ocenę charakteru całości świadczeń.

Przedstawione powyżej rozważania znajdują potwierdzenie w stanowisku Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w orzeczeniu z dnia 10 lipca 2015 roku (sygn. akt: I FSK 944/15), wydanym w odpowiedzi na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 kwietnia 2015 r. (C-42/14).

#### 4. REFAKTUROWANIE A ŚWIADCZENIE USŁUG ZA POMOCĄ PODWYKONAWCY BEZ DOLICZANIA MARŻY

W kontekście prowadzonych rozważań warto również zwrócić uwagę na przypadek przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą, w ramach której pośredniczą oni w świadczeniu określonego rodzaju usług. Podmioty takie zazwyczaj związują się ze swoimi kontrahentami umową, w której zobowiązują się do świadczenia określonych usług, po

czyz odrębnie nabywają tego typu świadczenia od swoich podwykonawców. W momencie zrealizowania usługi, przedsiębiorcy dokonują refakturowania poniesionych kosztów na ostatecznych nabywców świadczenia. Istnieją również przypadki, kiedy podmioty refakturujące doliczają do „przenoszonych” na nabywcę kosztów ustalone przez siebie marże. Mając na uwadze powyższe ustalenia, należy stwierdzić, iż w takim przypadku mamy do czynienia z klasyczną formą refakturowania – następuje bowiem wówczas swoiste wykonanie usługi na rzecz ostatecznych jej beneficjentów przy użyciu podmiotów trzecich.

Treść art. 8 ust. 2a ustawy o VAT pozwala na uznanie przedsiębiorcy refakturowującego za podmiot świadczący samodzielną usługę, podlegającą opodatkowaniu. Podatnicy wykonujący usługi przy pomocy kontrahentów mogą więc doliczać do należności za wykonane świadczenia ustaloną przez siebie marżę, co nie uniemożliwia stosowania w takich przypadkach art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Warto jednak w tym miejscu odnieść się do wątpliwości, jaka pojawić się może na płaszczyźnie przedstawionych powyżej twierdzeń – czy bowiem przypadek, w którym przedsiębiorca dokonuje „przeniesienia” kosztów świadczonej na rzecz właściwego beneficjenta usługi bez doliczenia marży, powinien być dalej traktowany jako refakturowanie, czy może jako prosty zwrot kosztów.

Uznać należy, iż rozstrzygnięcie powyższego problemu nie może ograniczać się do sfery abstrakcyjnej, oderwanej od okoliczności konkretnego przypadku. Jak bowiem wynika z powyższych rozważań, podstawową cechą różniącą refakturowanie od instytucji zwrotu kosztów, jest działanie we własnym lub w cudzym imieniu. To bowiem z tymi przesłankami związana jest możliwość przyjęcia fikcji prawnej dokonania odrębnego świadczenia, która charakterystyczna jest dla refakturowania opisanego w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Kwestia doliczenia marży jest natomiast czynnikiem wtórnym wobec powyższych ustaleń. Jak już wykazane zostało powyżej, przedsiębiorca działający na rzecz swojego klienta, ale we własnym imieniu, może z tytułu refakturowania usług doliczyć ustaloną przez siebie opłatę, jednak brak takowej marży nie wpłynie w żaden sposób na możliwość zastosowania w konkretnym przypadku art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Przesłanką konstytutywną dla refakturowania jest bowiem działanie przez podmiot nabywający usługi na rzecz osób trzecich we własnym imieniu, a nie ponoszenie przez ostatecznego nabywcę kosztów związanych z pośrednictwem w świadczeniu usług.

Na marginesie warto w tym miejscu omówić pewien problem praktyczny związany z działalnością opodatkowaną przedsiębiorców dokonujących refakturowania, związany z określeniem momentu powstania obowiązku

podatkowego po stronie refakturowujących. Jak wynika bowiem z treści przytaczanego już wielokrotnie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT przedsiębiorca dokonujący refakturowania traktowany jest tak, jakby sam refakturowaną usługę otrzymał i dokonał jej wyświadczenia. Usługa refakturowana stanowi więc na płaszczyźnie ustawy o podatku od towarów i usług odrębne świadczenie, które jednak jest funkcjonalnie powiązane z usługą faktycznie wykonaną. Powyższe znajduje bezpośrednie przełożenie na ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu refakturowania usług. Wskazana fikcja prawna nie odnosi się bowiem do pewnego określonego przedziału czasowego, należy więc uznać, iż zgodnie z założeniem ustawowym podmiot refakturowujący jednocześnie otrzymuje i świadczy nabytą usługę w momencie jej faktycznego wykonania na rzecz ostatecznego nabywcy. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 25 października 2012 r. (sygn. akt: I FSK 65/12) uznał, że:

*także moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, w przypadku refakturowania, należy ustalać tak jakby od początku refakturowana usługa była wyświadczona przez odsprzedającego, a więc na zasadach określonych w art. 19 u.p.t.u. dla poszczególnych, będących przedmiotem refakturowania, świadczeń. Dlatego też, wbrew argumentacji Sądu pierwszej instancji, za moment wykonania refakturowanej usługi, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, przyjęć należy moment wykonania wszystkich działań i czynności składających się na refakturowaną usługę.*

Aktualnie na podstawie treści art. 19a ustawy o VAT, wskazany pogląd nie budzi żadnych wątpliwości.

Zgodnie z treścią art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dostawy towaru lub wykonania usługi. Przedmiotowa ustawa zawiera jednak również regulacje, przewidujące szczególne procedury ustalania momentu powstania obowiązku podatkowego, przewidziane dla poszczególnych rodzajów świadczeń. Przykładem tego typu są usługi budowlane, dla których obowiązek podatkowy powstaje w momencie wystawienia faktury, która powinna zostać wystawiona nie później niż w ciągu 30 dni od dnia wykonania usługi. Jeżeli dokument nie zostanie sporządzony we wskazanym terminie, obowiązek podatkowy powstaje po jego upływie (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a w zw. z art. 19a ust. 7 ustawy o VAT). Biorąc pod uwagę poczynione wyżej ustalenia, nie ulega żadnej wątpliwości iż refakturowana usługa budowlana powinna być uważana za zrealizowaną w momencie jej faktycznego wykonania przez pierwotnego usługodawcę. W praktyce pojawił się jednak problem w ustaleniu momentu powstania



obowiązku podatkowego związanego z refakturowaniem tego typu usług. Wątpliwość sprowadzała się do pytania, czy za moment powstania obowiązku podatkowego należy w tym przypadku uznać dzień wystawienia faktury przez faktycznego usługodawcę, czy też dzień sporządzenia refaktury. Orzecznictwo opowiedziało się za drugą ze wskazanych możliwości. W wyroku z dnia 25.10.2012 r. (sygn. I FSK 65/12) Naczelny Sąd Administracyjny stanął bowiem na stanowisku, zgodnie z którym:

*(...) za moment wykonania refakturowanej usługi przyjąć należy, co do zasady, moment wykonania wszystkich działań i czynności składających się na refakturowaną usługę, a nie moment wystawienia refaktury. (...). Obowiązek podatkowy na gruncie podatku od towarów i usług w przypadku odsprzedaży usług powstawał będzie na zasadach określonych w art. 19 ustawy o VAT, z tym tylko wyjątkiem, że w sytuacji gdy ustawa wiąże powstanie tego obowiązku z wystawieniem faktury, powstawał on będzie z chwilą wystawienia refaktury, gdyż to ten właśnie dokument (będący w istocie zwykłą fakturą tyle tylko, że wystawioną przez podmiot refakturowujący) potwierdza (w ramach fikcji prawnej przyjętej w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT) wyświadczenie stosownej usługi przez refakturowującego na rzecz jej faktycznego beneficjenta. I to na podstawie tego dokumentu, w przypadku gdy dana usługa odsprzedawana jest podatnikowi VAT, możliwe będzie odliczenie podatku naliczonego przez tego podatnika.*

## 5. ZAKOŃCZENIE

Analiza zakresu pojęcia refakturowania na gruncie aktualnych regulacji ustawy o podatku od towarów i usług niewątpliwie stanowić może wstęp do dyskusji o potrzebie unowocześnienia funkcjonującego w praktyce sposobu postrzegania przedmiotowej instytucji. Przedstawione powyżej argumenty niewątpliwie potwierdzają tezę, iż pojęcie refakturowania, które definiowane być powinno przez pryzmat postanowień zawartych w regulacjach unijnych, różni się znacząco od konstrukcji wypracowanej na przestrzeni lat przez przedstawicieli orzecznictwa i doktryny prawa podatkowego. Powyższe znajduje swoje przełożenie na konieczność pojęciowego rozdzielenia refakturowania od prostego zwrotu kosztów usługi oraz wypracowania odrębnych reguł, na podstawie których przedstawione instytucje będą oceniane.

Dokonanie opisanego powyżej zabiegu wpłynie niewątpliwie na wzrost efektywności w rozstrzygnięciu kwestii, które na płaszczyźnie omawianej dziedziny budzą największe wątpliwości – pojmowanie refakturowania jako instytucji samoistnej, w całkowitym oderwaniu od reguł ocen

właściwych dla prostego zwrotu kosztów, uczyni przedmiotową konstrukcję bardziej wyrazistą na tle innych instytucji systemu prawnego (takich jak usługi kompleksowe, czy świadczenie usług przez podwykonawców). Zaznaczyć w tym miejscu należy również, iż tylko poprzez prounijną wykładnię przepisów ustawy dotyczących refakturowania możliwe jest właściwe rozwiązanie praktycznych problemów, które w konkretnych przypadkach powstają w związku z omawianą instytucją.

## SUMMARY

### SELECTED ASPECTS OF THE INSTITUTION OF REINVOICE ON THE BASIS OF THE VAT ACT

The above elaboration, which concerns about the nature of the institution of reinvoice on the basis of the current VAT Act, allows to give some conclusions. Undoubtedly, reinvoice in the present form cannot be identified with a simple reimbursement of the costs of services provided by the taxpayer. The strong argument for the thesis presented hereinabove is Article 8. 2a of the VAT Act, which provides a legal fiction whereby an entity who resells service is treated as its provider. This feature of reinvoice requires the thereof perception in a manner distinct from a simple reimbursement.

Assessing the reinvoice in the context of services of a complex nature, it should be noticed that only complex services in whole can be resold. The very nature of a complex service makes impossible using Art. 8.2a for ancillary services. To determine whether it is possible to resell a service in a particular case, it is necessary to analyze the characteristics of a specific group of services in the context of its complexity – this conclusion also concerns the reselling of utilities, supplied in terms of the rental service.

As a classic example of resold service can be used services provide by subcontractors, who perform services in their own name, but on behalf of the main contractor. Tax liability from resold services should be defined at general principles – it arises at the time when resold service is supplied. By contrast, when arising of tax liability is associated with the time of preparing the invoice, the while of preparing the reinvoice will be a decisive moment.