

Podmiotowość podatników czynnych. Kto jest podatnikiem, gdy czynność opodatkowaną wykonuje więcej niż jeden podmiot?

[Subskrybuj nas na Youtube](#)[Dołącz do ekspertów](#)[Do ulubionych](#)

02 grudnia 2024, 11:34

Podmiotowość w prawie podatkowym, zwłaszcza w podatkach pośrednich, była, jest i raczej będzie problemem spornym. Wątek, który zamierzam poruszyć w niniejszym artykule, dotyczy największej grupy podatników, których podmiotowość wiąże się z wykonywaniem przez nich czynności potencjalnie podlegających opodatkowaniu, w którym to wykonaniu może uczestniczyć czynnie więcej niż jeden podmiot - pisze prof. dr hab. Witold Modzelewski.

Wykonanie czynności potencjalnie podlegających opodatkowaniu przez więcej niż jeden podmiot

Należy dostrzec co najmniej cztery stany faktyczne:

- 1) **bezpośrednie wykonanie czynności jest samodzielne przez jeden podmiot (od początku do końca)** przy pomocy własnego personelu i środków, jednak z udziałem podwykonawców mających potencjalne cechy podatników,
- 2) **czynność faktycznie wykonana jest przez osobę trzecią na rzecz formalnego wykonawcy czynności podlegającej opodatkowaniu**, przy czym rzeczywisty **wykonawca** czynności wykonuje ją bezpośrednio na rzecz ostatecznego adresata (odbiorcy, usługobiorcy),
- 3) **czynność jest faktycznie i jednocześnie współwykonana przez co najmniej dwóch wykonawców na rzecz jednego adresata** (odbiorcy, usługobiorcy),
- 4) **czynność jest wykonana faktycznie jednocześnie na rzecz co najmniej dwóch adresatów**, którzy są jej beneficjentami w określonych częściach, przy czym czynność też jest jednocześnie współwykonana przez co najmniej dwa podmioty.

Ad. 1. Czynność wykonywana samodzielnie (ew. z udziałem podwykonawców) przez jeden podmiot

Tylko **pierwszy przypadek** nie budzi zastrzeżeń: podatnikiem z tytułu tych czynności jest tylko wykonawca, przy czym nie jest istotne, kto jest rzeczywistym (materialnym) adresatem tej czynności: nabywcą (usługobiorcą) w sensie prawnopodatkowym jest podmiot, który jest formalnym zamawiającym.

Ad. 2 Czynność faktycznie wykonana przez osobę trzecią na rzecz formalnego wykonawcy czynności podlegającej opodatkowaniu

Przypadek drugi interpretowany jest w ten sposób, że mają tu miejsce dwie następujące po sobie czynności: jest to **tzw. refakturowanie usług lub transakcje łańcuchowe**. Czynności te następują po sobie, choć faktycznie w tym samym czasie. Podatnikiem jest:

- rzeczywisty wykonawca na rzecz formalnego wykonawcy ora
- formalny wykonawca na rzecz ostatecznego odbiorc .

Ad. 3 i 4. Jednoczesne współwykonawstwo czynności podlegających opodatkowaniu

Przypadki trzeci i czwarty są już bardziej skomplikowane: jednoczesne współwykonawstwo czynności może być interpretowane w ten sposób, że:

a) jest tylu podatników ilu współwykonawców i tylko jeden adresat (wystawiane są również faktury z tytułu częściowego wykonania),

b) jest jeden podatnik, który fakturuje te czynności w imieniu czegoś na kształt konsorcjum, a konsorcjanci wykonują czynności formalnie na rzecz lidera, który refakturuje na rzecz adresata.

Czy każdy z tych przypadków jest obiektywnie obecny w naszej praktyce interpretacyjnej? Oczywiście tak, choć stan doktryny nie jest stabilny. **Podatnicy – aby ograniczyć ryzyko interpretacyjne – powinni określać wewnętrzne zasady dokumentowania wykonywanych czynności, przenosić je do ofert oraz umów tak, aby były konsekwentnie stosowane, bo przecież można tu mieć rozbieżne poglądy prawne.**

W zależności od zaistnienia któregoś z powyższych stanów faktycznych, inny będzie skutek dokumentacyjny i ewidencyjny rozliczeń podatkowych.

prof. dr hab. Witold Modzelewski

oprac. Paweł Huczko

Źródło:

