

## Moduł 9

### Dostawa z montażem

#### 9.1. Definicja dostawy z montażem

Co do zasady każde świadczenie dla celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług powinno być traktowane jako odrębne i niezależne. W sytuacji, gdy jedna czynność obejmuje z ekonomicznego punktu widzenia kilka świadczeń, czynność ta nie powinna być sztucznie dzielona dla celów podatkowych.

Koncepcję opodatkowania świadczeń kompleksowych wypracował Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Uznał on, że każde świadczenie usług powinno być co do zasady traktowane jako świadczenie odrębne i niezależne. Jeżeli jednak dwie lub więcej niż dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą w aspekcie gospodarczym jedną całość, to wszystkie te czynności stanowią jednolite świadczenie dla celów podatku VAT, którego rozdzielanie miałoby charakter sztuczny. Aby móc wskazać, że dane świadczenie jest świadczeniem kompleksowym, powinno ono składać się z różnych świadczeń, których realizacja prowadzi do jednego wspólnego celu.

**W przypadku dostawy z montażem mamy do czynienia z tzw. czynnością złożoną (kompleksową),** w ramach której zasadniczo dochodzi nie tylko do dostawy towaru, ale również do świadczenia montażowego. Nie rozpoznajemy wówczas jednak dwóch odrębnych transakcji, a traktujemy obie czynności całościowo jako dostawę towarów.

Gdy ustalimy, że mamy do czynienia z kompleksową transakcją dostawy z montażem to taka dostawę towaru montowanego zasadniczo rozliczamy na specjalnych zasadach.

W związku z brakiem legalnej definicji "dostawy z montażem", należy odnieść się do art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, który wskazuje jak należy rozumieć i rozliczać tego typu transakcje. I tak, zgodnie z treścią tego przepisu, **miejszem dostawy w przypadku towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz jest miejsce, w którym towary te są instalowane lub montowane.**

innymi słowy, w przypadku dostawy z montażem to miejsce montażu lub miejsce instalacji determinuje miejsce dostawy, które z kolei określa miejsce opodatkowania podatkiem VAT.

Nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustalając zatem, czy dostawie towarzyszy montaż, czy jedynie proste czynności należy odnosić się do definicji przyjętej przez sądy i organy podatkowe. Zgodnie z tą definicją **prostymi czynnościami** są wszelkie czynności umożliwiające funkcjonowanie danego towaru czy też sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem za **montaż** lub **instalację** należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru.

Jeżeli dostawca oceni, że nie jest to prosty montaż, wówczas VAT rozliczany jest w kraju, w którym ma miejsce ten montaż.

### **Przykład**

*Francuska firma kupuje od firmy polskiej maszynę do produkcji towaru. Montaż i instalacja oraz uruchomienie maszyny będą trwały około 2 miesięcy i mają być wykonane przez oddelegowanych specjalistów z firmy polskiej. Montaż i instalacja*

*wiążą się m.in. z rozłożeniem okablowania, podłączeniem szafy sterowniczej do maszyny, instalacją oprogramowania, ustawieniem parametrów maszyny, szkoleniem operatorów z obsługi maszyny.*

Montaż, instalacja, uruchomienie maszyny to czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności. Francuska spółka nie jest w stanie wykonać tych czynności we własnym zakresie, np. korzystając z załączonej instrukcji.

Wszystkie czynności wykonane na rzecz kontrahenta z Francji, w tym dostawa, montaż, instalacja, uruchomienie są tak blisko związane ze sprzedażą maszyny, że tworzą jedno niepodzielne świadczenie, którego podział byłby sztuczny. Przy tym montaż i instalacja to działania, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności. Dlatego opisane czynności stanowią świadczenie kompleksowe będące dostawą z montażem i będą opodatkowane we Francji

## **9.2. Dostawa towarów z montażem wykonanym przez podmiot trzeci**

Na ocenę, że ma miejsce dostawa towarów w miejscu montażu nie ma wpływu kwestia, iż instalacji i montażu maszyn dokonywał podmiot trzeci na rzecz nabywcy.

Dostawę wraz z montażem możemy opodatkować w miejscu montażu, mimo że instalacja powierzana jest wyspecjalizowanej firmie zewnętrznej posiadającej odpowiednią wiedzę i doświadczenie, działającej na rzecz nabywcy. Będzie tak pod warunkiem, że dostawca nie jest całkowicie wyłączony z procesu montażu. Przypomnijmy bowiem, że ustawa o VAT wymaga, by montaż bądź instalacja były wykonane przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz.

Wydane są interpretacje indywidualne, w których Dyrektor KIS uznał, że mimo iż firma zewnętrzna dokonała montażu, dostawca nie pozostawał bierny. Miał w swoich obowiązkach zapewnienie nadzoru technicznego nad montażem systemu,

przeprowadzenie próbnego rozruchu systemu oraz dokonanie ostatecznej akceptacji montażu wykonanego przez firmę zewnętrzną i udzielenie gwarancji, że system został zainstalowany prawidłowo. Ponadto, mimo wszystko usługi firmy zewnętrznej były przewidziane w ramach umowy o dostawę systemu nie były przedmiotem odrębnej umowy zawieranej pomiędzy nabywcą i dostawcą.

Gdy prace montażowe zlecone są podmiotowi zewnętrznemu, to aby można było uznać, że jest to dostawa z montażem, ważne jest to by dostawca miał przynajmniej nadzór nad montażem lub instalacją.

### **9.3. Opodatkowanie VAT transgranicznej dostawy towarów wymagających montażu**

W przypadku sprzedaży na rzecz zagranicznego kontrahenta towaru wymagającego montażu transakcja będzie podlegała opodatkowaniu VAT w tym państwie, w którym doszło do realizacji montażu. Ponadto, wyznacznikiem uznania transakcji za dostawę z montażem i zasadności zastosowania art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT będzie złożoność procesu instalacji.

#### **Przykład**

*Polska spółka Alfa podpisała z niemieckim kontrahentem umowę na dostawę specjalistycznej maszyny. Kontrakt zakłada, że montaż odbędzie się pod kierownictwem wyznaczonego przez dostawcę specjalisty-inżyniera przy udziale udostępnionych przez Spółkę pracowników.*

W takim przypadku, jako że oprócz właściwej dostawy dochodzi również do wykonania montażu, sprzedający nie rozpozna transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów a jako odpłatną dostawę poza terytorium kraju, czyli na terenie Niemiec. Z wyjaśnień udzielanych przez organy podatkowe wynika przy tym, że do dostaw towarów z montażem, dochodzi również, jeżeli dostawca nie wykonuje "fizycznie" czynności instalacji lub montażu, lecz montaż ten dokonywany jest pod

stałym nadzorem dostawcy. Dostawa ta nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce. Będzie to dostawa maszyny z montażem, która podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Niemczech.

Powoduje to, że o sposobie rozliczenia podatku VAT decydują w przedstawionej sytuacji przepisy niemieckie. Możliwe jest, że przepisy te nakładają obowiązek rozliczenia niemieckiego podatku VAT na dokonujące zakupu niemieckiego kontrahenta (w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia). Wówczas polski podatnik sprzedający specjalistyczną maszynę wraz z montażem obowiązany byłby wykazać dokonaną dostawę maszyny w polu K\_11 i uwzględnić w polu P\_11 pliku JPK\_VAT oraz udokumentować ją polską fakturą bez danych dotyczących stawki oraz kwoty podatku VAT i z adnotacją "odwrotne obciążenie". Możliwe jest również, że przepisy niemieckie nakładają w tej sytuacji obowiązek rozliczenia niemieckiego podatku VAT na polskiego podatnika. Wówczas podatnik ten powinien zarejestrować się jako podatnik VAT w Niemczech i dopełnić obowiązków określonych niemieckimi przepisami, w tym udokumentować dokonaną dostawę maszyny fakturą wystawioną zgodnie z niemieckimi przepisami.

Jeżeli:

1. mimo ciążącego na nim obowiązku polski podatnik nie zarejestruje się w Niemczech jako podatnik VAT, dokonaną dostawę maszyny obowiązany będzie wykazać w polu K\_11 i uwzględnić w polu P\_11 nowego pliku JPK\_VAT;
2. ewentualna polska faktura wystawiona przez podatnika powinna być fakturą nie tylko bez danych dotyczących stawki oraz kwoty podatku VAT, ale również bez adnotacji "odwrotne obciążenie".

Omawiany przepis art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT znajduje zastosowanie również w stosunku do towarów, których instalacja lub montaż odbywać będzie się poza terytorium UE. W takiej sytuacji polski sprzedawca nie rozpozna u siebie eksportu, a

niepodlegającą opodatkowaniu VAT w Polsce dostawę poza terytorium kraju i wystawi fakturę z adnotacją "NP" (niezależnie od sposobu opodatkowania dostawy w państwie poza UE).

Jeżeli natomiast montaż (dokonany poza Polską) będzie miał charakter jedynie prostych czynności, które nabywca byłby w stanie wykonać samodzielnie na podstawie dołączonych do towarów instrukcji, wówczas w ogóle nie będziemy mieli do czynienia z dostawą z montażem. W takim przypadku transakcja będzie podlegała opodatkowaniu VAT w Polsce jako wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów, ewentualnie jako eksport.

#### **9.4. Nabycie towarów montowanych lub instalowanych od zagranicznego podatnika**

##### **Przykład**

*Polska spółka zamówiła maszynę u hiszpańskiego producenta. Maszyna została przywieziona do Polski w częściach. W fabryce należącej do spółki jest montowana przez pracowników hiszpańskiego producenta. Skoro montaż maszyny jest operacją wymagającą specjalistycznej wiedzy i doświadczenia, to czy Twoim zdaniem polska spółka powinna rozpoznać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów czy też dostawę towarów, dla której jest podatnikiem?*

W tym stanie faktycznym polska spółka powinna rozpoznać dostawę towarów, dla której jest podatnikiem, o ile spełnione są określone przepisami warunki. Nabycie nie stanowi dla spółki wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Zgodnie z generalną zasadą miejscem dostawy towarów, które są instalowane lub montowane, przez dokonującego ich dostawy jest miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane. Dostaw towarów, które są instalowane lub montowane nie uznaje się za transakcje wewnątrzwspólnotowe w stosunku do przemieszczanych pomiędzy państwami członkowskimi towarów.

Dokonana na rzecz polskiej spółki dostawa stanowi dostawę, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Miejsce tej dostawy znajduje się na terytorium Polski. Podatnikiem z tytułu jej dokonania jest polska spółka - o ile spełnione są warunki wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT. Warunki o których mowa przedstawiam poniżej.

**Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca, ma miejsce, gdy:**

1. dochodzi do odpłatnej dostawy towarów, której miejsce znajduje się na terytorium kraju
2. dostawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju albo podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, lecz posiadający na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli miejsce to nie bierze udziału w dostawie towarów
3. dostawca nie jest zarejestrowany w Polsce jako podatnik VAT; warunek ten dotyczy dostaw towarów innych niż:
  - gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej oraz
  - transfer bonów jednego przeznaczenia
4. nabywcą towaru jest:
  - w przypadku nabycia gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej - podmiot zarejestrowany jako podatnik VAT lub podatnik VAT UE,
  - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem dostawy towarów, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju - podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem,

- w pozostałych przypadkach - podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana jako podatnik VAT UE

5. dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach:

- wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość,
- towarów importowanych rozliczanej w szczególnej procedurze IOSS,
- zasad odpowiadających wyżej wymienionym regulacjom.

Jeżeli warunki wynikające z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT nie zostaną spełnione, wówczas podatnikiem z tytułu dostawy maszyny jest hiszpański dostawca, ale to nie zmienia faktu, że nabycie wskazanej maszyny nie stanowi dla polskiej spółki wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

### **9.5. Moment powstania obowiązku podatkowego dla dostaw z montażem**

Skoro w przypadku dostawy z montażem nie mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, to brak jest podstaw do ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego analogicznie jak przy nabyciu wewnątrzwspólnotowym.

W przypadku dostawy towarów z montażem, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, przepisy nie przewidują szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego. Wobec tego obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów z montażem powstaje z chwilą dokonania dostawy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel.

Jeżeli przed dostawą towarów nabywca wpłaci zaliczkę, obowiązek podatkowy w stosunku do tej kwoty powstaje w momencie jej otrzymania.



Kiedy zatem możemy stwierdzić, że dostawa została dokonana?

Realizacja umowy, która ma charakter dostawy towaru z montażem różni się od klasycznego wydania towaru, gdyż wiąże się obok fizycznego przekazania poszczególnych elementów towaru, również z wykonaniem prac montażowych i instalacyjnych. o dokonaniu dostawy z montażem zawsze decyduje jej faktyczne wykonanie czyli wykonanie wszystkich czynności wchodzących w skład świadczenia.

Dokonanie dostawy z montażem następuje w momencie faktycznego zakończenia wszystkich czynności, do których wykonania zobowiązany był dostawca.

Oznacza to, że dostawa może zostać uznana za dokonaną dopiero z chwilą zakończenia montażu/instalacji, uruchomieniu i testach gotowej linii produkcyjnej tj. po zrealizowaniu wszystkich czynności, do jakich kontrahent jest zobowiązany wobec nabywcy. Przy tym należy zaznaczyć, że data podpisania protokołu odbioru nie powinna być, co do zasady, traktowana jako data wykonania dostawy. Protokół taki może potwierdzać fakt wykonania prac, ich zakres, zgodność zrealizowanych prac z umową czy też akceptację wystawienia faktury, jednak nie przesądza o przeniesieniu prawa do dysponowania towarem jak właściciel.

### **Przykład**

*Polska spółka podpisała ze spółką duńską umowę na dostawę urządzenia wraz z montażem. Nie był to prosty montaż. 12 marca b r. polska spółka otrzymała zaliczkę 30% ceny. Fakturę zaliczkową wystawiono 4 kwietnia br. Montaż maszyny w fabryce w Danii został zakończony 21 maja br. Faktura na pozostałą część ceny została wystawiona 5 czerwca br.*

W tym przypadku obowiązek podatkowy powstał:

- 12 marca br. - w stosunku do 30% ceny,
- 21 maja br. - w stosunku do 70% ceny.