

## **Mechanizm odwrotnego obciążenia w 2017 r.**

**Zgodnie z podstawową zasadą obowiązek rozliczenia VAT z tytułu sprzedaży towarów ciąży na ich dostawcy. Jednak w niektórych sytuacjach ustawodawca przewidział przeniesienie tego obowiązku na nabywcę towarów (odwrotne obciążenie). W takim przypadku to nabywca towaru ma obowiązek rozliczenia VAT należnego z tytułu danej dostawy towaru, przy czym staje się także podmiotem uprawnionym do odliczenia podatku naliczonego od tej transakcji.**

### **Kto stosuje odwrotne obciążenie?**

Mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie do towarów wskazanych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, jeśli łącznie spełnione są warunki określone w art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, tj.:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy (zwolnienie ze względu na wysokość sprzedaży),
- b) nabywcą jest podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy (dostawa tzw. towarów używanych) lub art. 122 (dostawa złota inwestycyjnego).

W przypadku gdy wskazane warunki zostaną spełnione, dostawca towaru nie ma obowiązku naliczania podatku należnego z tego tytułu. W deklaracji VAT-7 wykazuje sprzedaż w poz. 31 jako dostawę towarów, dla których podatnikiem jest nabywca, podając jedynie wartość netto od tej dostawy. Na fakturze dokumentującej tę transakcję umieszcza dodatkową informację "odwrotne obciążenie", nie podaje natomiast stawki i kwoty podatku.

Z kolei nabywca tych towarów jest obowiązany do rozliczenia podatku należnego z tytułu dokonanej dostawy towarów. Wykazuje on w poz. 34 i 35 deklaracji VAT wartość netto dostawy i wysokość podatku należnego. Pamiętać należy, że ustawodawca nie wprowadził odrębnych regulacji w kwestii powstania obowiązku podatkowego od towarów objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia, zatem obowiązek ten powstaje na zasadach wynikających z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, czyli z chwilą dokonania dostawy towarów (jeżeli wcześniej nie dokonano zapłaty na poczet tej dostawy).

Przy odliczeniu podatku naliczonego związanego z tą dostawą towarów zastosowanie ma art. 86 ust. 10 i art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 86 ust. 10 ustawy prawo do odliczenia powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do danej transakcji. Z tym że w przypadku dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy podatnikiem jest ich nabywca, prawo do odliczenia powstaje pod warunkiem, że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tej transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

Mechanizmem odwrotnego obciążenia objęta jest także m.in. dostawa telefonów komórkowych, w tym smartfonów, komputerów przenośnych, takich jak: tablety, notebooki, laptopy, a także konsol do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałych urządzeń do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów (poz. 28a-28c załącznika nr 11 do ustawy o VAT).

Dodatkowo w przypadku dostawy tych towarów dla zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT konieczne jest, aby łączna wartość towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary, bez kwoty podatku, przekraczała kwotę 20.000 zł (art. 17 ust. 1c ustawy o VAT). Definicję jednolitej gospodarczo transakcji zawiera art. 17 ust. 1d-1e ustawy o VAT.

## **Odwrotne obciążenie dla większej grupy towarów**

Od początku 2017 r. ma być rozszerzony katalog towarów, w stosunku do których stosowany będzie mechanizm odwrotnego obciążenia. Z ustawy o zmianie ustawy o VAT oraz niektórych innych ustaw wynika, że metodę tę stosować się będzie do dostawy m.in.:

- 1) srebra oraz platyny - nieobrobionej plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku,
- 2) złota nieobrobionego plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku, o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych (obecnie mechanizmem tym objęte jest wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej oraz złoto inwestycyjne - przy spełnieniu określonych warunków),
- 3) biżuterii i jej części oraz pozostałych wyrobów jubilerskich i ich części, ze złota o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych i srebra lub platerowane metalem szlachetnym - wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o tej próbie, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym (obecnie mechanizm ma zastosowanie wyłącznie do części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie 325 tysięcznych lub większej),
- 4) procesorów.

W zakresie transakcji, których przedmiotem będą procesory ("Elektroniczne układy scalone - wyłącznie procesory" - PKWiU ex 26.11.30.0), przewidziano limit kwotowy 20.000 zł, po przekroczeniu którego transakcje te będą objęte opodatkowaniem na zasadzie odwrotnego obciążenia.

## **Odwrotne obciążenie przy usługach budowlanych**

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT, mechanizmem odwrotnego obciążenia, przy spełnieniu warunków wskazanych w tym przepisie, objęte są usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2015 r. poz. 1223 ze zm.). Nowelizacja przewiduje zmianę w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT polegającą na objęciu przepisami w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia, oprócz usług powyżej wskazanych, dodatkowo niektórych usług związanych z rynkiem budowlanym. W celu uściślenia rodzaju usług objętych proponowaną zmianą, do ustawy dodany będzie załącznik nr 14, w którym wymienione będą poszczególne usługi budowlane (patrz tabela). Jednocześnie do załącznika tego zostaną przeniesione usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, które do tej pory ujęte są w treści art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy o VAT, podatnikami będą również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione będą następujące warunki:

- a) usługodawcą będzie podatnik VAT, u którego sprzedaż nie jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (ze względu na obrót),
- b) usługobiorcą będzie podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Mechanizm odwrotnego obciążenia w stosunku do transakcji, których przedmiotem będą usługi budowlane wymienione w załączniku nr 14 do ustawy o VAT, będzie miał zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy obie strony transakcji będą czynnymi podatnikami VAT. Ponadto wskazano, że w przypadku usług wymienionych w poz. 2-48 załącznika nr 14 (a więc usług budowlanych), przepis ust. 1 pkt 8 stosuje się, jeżeli usługodawca świadczy te usługi jako podwykonawca (nowy art. 17 ust. 1h ustawy o VAT).

## Przepisy przejściowe

Należy podkreślić, że przepisy art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy w nowym brzmieniu stosować się będzie do usług budowlanych wymienionych w załączniku nr 14, które zostaną wykonane od dnia 1 stycznia 2017 r. W celu ustalenia momentu wykonania usług stosować się będzie art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

W przypadku uiszczenia przed dniem 1 stycznia 2017 r. całości lub części zapłaty na poczet wykonanych od tego dnia usług wymienionych w poz. 1 załącznika nr 14 (usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych), dla których podatnikiem od dnia 1 stycznia 2017 r. przestanie być nabywca zgodnie z nowym art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy do usług tych stosować się będzie przepis art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy w brzmieniu dotychczasowym.

Natomiast gdy przed dniem 1 stycznia 2017 r. uiszczono całość lub część zapłaty na poczet dokonanych od tego dnia dostaw towarów lub świadczenia usług, dla których podatnikiem od dnia 1 stycznia 2017 r. stanie się nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy w nowym brzmieniu, korekty rozliczenia tej zapłaty dokonywać się będzie w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów lub wykonano tę usługę.

<b>Usługi budowlane, do których będzie miał zastosowanie mechanizm odwrotnego obciążenia</b>		
<b>Poz.</b>	<b>Symbol PKWiU</b>	<b>Nazwa usługi (grupy usług)</b>
1	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
2	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
3	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
4	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
5	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
6	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
7	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
8	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
9	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
10	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
11	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
12	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
13	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
14	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych
15	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
16	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
17	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
18	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
19	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
20	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
21	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
22	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych

23	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
24	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji ciepłych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych
25	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
26	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
27	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
28	43.29.19.0	Pozostałe roboty instalacyjne, gdzie indziej niesklasyfikowane
29	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
30	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
31	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
32	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
33	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
34	43.34.10.0	Roboty malarskie
35	43.34.20.0	Roboty szklarskie
36	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
37	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
38	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
39	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarских
40	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
41	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
42	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
43	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
44	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
45	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia
46	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
47	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych

### **Podstawa prawna**

Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o VAT (Dz. U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.)