

Odwrotne obciążenie w budownictwie - w jakich przypadkach znajduje zastosowanie od 2017 r.?

W dniu 15 grudnia 2016 r. została opublikowana ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 2024), która przewiduje między innymi objęcie mechanizmem odwrotnego obciążenia znacznej części wykonywanych przez podwykonawców robót budowlanych. Jakie warunki muszą spełniać usługodawca i usługobiorca by procedura odwrotnego obciążenia znalazła zastosowanie? Czy będą jej podlegały wszystkie roboty budowlane?

1. Wstęp

Podatnikami VAT z tytułu dostaw towarów oraz świadczenia usług są, co do zasady, sprzedawcy (dostawcy towarów oraz usługodawcy). Nie jest to jednak zasada bezwzględnie obowiązująca. W przypadkach określonych przepisami [art. 17 ust. 1 pkt 4-8](#) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – dalej u.p.t.u., podatnikami z tytułu dostaw towarów oraz świadczenia usług mogą być również nabywcy (w ramach tzw. mechanizmu odwrotnego obciążenia; ang. reverse charge mechanism).

Nabywcy są podatnikami VAT z tytułu świadczenia usług najczęściej w przypadkach, gdy są one świadczone przez zagranicznych usługodawców (jest to tzw. import usług – zob. [art. 2 pkt 9](#) w zw. z [art. 17 ust. 1 pkt 4](#) u.p.t.u.). Z tytułu zakupu od krajowych usługodawców nabywcy mogą być podatnikami tylko w przypadku zakupu usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (zob. [art. 17 ust. 1 pkt 8](#) u.p.t.u.).

Wskazana na wstępie ustawa przewiduje rozszerzenie zakresu stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w transakcjach krajowych na większość robót budowlanych (robót klasyfikowanych na gruncie stosowanego do celów podatkowych PKWiU z 2008 r. w grupowaniach 41-43). Jak czytamy w uzasadnieniu projektu tej ustawy, „*powodem, dla którego rozwiązanie takie jest wprowadzane do przepisów ustawy o VAT, są nieprawidłowości zaobserwowane na tym rynku, w szczególności problem oszustw w zakresie podatku VAT (w tym również przy użyciu faktur, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji)*”.

Podatnikami z tytułu świadczenia robót budowlanych mają być nabywcy, jeżeli łącznie będą spełnione cztery warunki, tj.:

1.

świadczona usługa należeć będzie do robót budowlanych wymienionych w poz. 2-48 projektowanego [załącznika nr 14](#) do u.p.t.u.,

2.

usługodawcą będzie podatnik, który nie korzysta z tzw. zwolnienia podmiotowego,

3.

usługobiorcą będzie podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,

4.

usługodawca będzie świadczyć usługę jako podwykonawca (zob. projektowany [art. 17 ust. 1h](#) u.p.t.u.).

2. Jakie roboty budowlane będą podlegały procedurze odwrotnego obciążenia?

[Załącznik nr 14](#) do u.p.t.u. wymienia ma 48 pozycji, z czego 47 to roboty budowlane (dodatkowo wymieniać on ma usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, które mechanizmem odwrotnego obciążenia objęte są – o czym już była mowa – już obecnie).

Uwaga!

W załączniku tym nie są wymienione usługi wypożyczania konstrukcji i maszyn budowlanych wraz z operatorami i wynajem personelu dla tych usług. Zwrócenie na to uwagi jest o tyle istotne, że we wczesnych projektach wskazanej na wstępie ustawy usługi te należały do usług wymienianych w projektowanym [załączniku nr 14](#) do u.p.t.u.

[załącznik nr 14](#) do ustawy o VAT

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa usługi (grupy usług)
1		Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, bez względu na symbol PKWiU o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. poz. 1223 oraz z 2016 r. poz. 266 i 542)
2	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
3	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
4	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
5	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
6	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
7	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
8	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze
9	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

- | | | |
|----|------------|--|
| 10 | 42.21.24.0 | Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych |
| 11 | 42.22.21.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych |
| 12 | 42.22.22.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych |
| 13 | 42.22.23.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni |
| 14 | 42.91.20.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych |
| 15 | 42.99.21.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową obiektów produkcyjnych i górniczych |
| 16 | 42.99.22.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych |
| 17 | 42.99.29.0 | Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane |
| 18 | 43.11.10.0 | Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych |
| 19 | 43.12.11.0 | Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych |
| 20 | 43.12.12.0 | Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi |
| 21 | 43.13.10.0 | Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich |
| 22 | 43.21.10.1 | Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu |
| 23 | 43.21.10.2 | Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych |
| 24 | 43.22.11.0 | Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających |
| 25 | 43.22.12.0 | Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych |
| 26 | 43.22.20.0 | Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych |

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

prefabrykowanych

48 43.99.90.0 Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych

3. Jakie warunki musi spełniać usługodawca by znalazła zastosowanie procedura odwrotnego obciążenia?

Mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie wyłącznie w przypadku usług stanowiących roboty budowlane świadczonych przez podatników, którzy nie korzystają z tzw. zwolnienia podmiotowego (tj. ze zwolnienia od VAT na podstawie [art. 113 ust. 1](#) lub [9](#) u.p.t.u.). A zatem nabywcy takich usług od podatników korzystających z takiego zwolnienia nie mają być obowiązani do rozliczania VAT.

Co więcej, mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie wyłącznie, jeżeli usługę stanowiącą robotę budowlaną usługodawca świadczy jako podwykonawca. W przypadku usług stanowiących roboty budowlane, które usługodawca świadczy jako główny wykonawca, nadal obowiązują zasady ogólne.

4. Jakie warunki musi spełniać usługobiorcą by znalazła zastosowanie procedura odwrotnego obciążenia?

Mechanizm odwrotnego obciążenia ma zastosowanie wyłącznie w przypadku usług stanowiących roboty budowlane nabywanych przez podmioty zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni. Nie są zatem obowiązani do rozliczania VAT nabywcy takich usług, którzy:

- są zarejestrowani jako podatnicy VAT zwolnieni,

- nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT.

5. Podsumowanie

Omawiane zmiany wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

Ważne!

- **jeśli usługodawca korzysta ze zwolnienia podmiotowego, procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania;**

- **jeśli usługobiorca jest zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony, procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania;**

- **jeśli usługobiorca nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT, procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania;**

- **jeśli usługodawca świadczy roboty budowlane jako główny wykonawca, procedura odwrotnego obciążenia nie znajdzie zastosowania.**