INFORlex
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY
poleca

e-book

PAKIET SLIM VAT 2 – ROZLICZENIA NA PRZYKŁADACH

stan prawny 17 września 2021 r.

Tomasz Krywan

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-8268-026-3

Pakiet SLIM VAT 2 – rozliczenia na przykładach

1. Zmiany w przepisach o korzystaniu z prawa do odliczenia VAT. 3

1.1. Prawo do wstecznego odliczania VAT z tytułu WNT, importu usług z ulgi na złe długi 6

2.1. Likwidacja części warunków korzystania z ulgi na złe długi 6

2.2. Umożliwienie korzystania z ulgi na złe długi w stosunku do wierzytelności przysługujących wobec podmiotów innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni 7

2.3. Wydłużenie okresu korzystania z ulgi na złe długi. 8

2.4. Obowiązek korygowania odliczonego VAT przez dłużników, którzy znajdują się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji 8

3. Wskazanie okresu korekty zmniejszającej w przypadku WNT, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem jest nabywca 9

4. Rezygnacja ze zwolnienia z VAT obejmującego dostawy zasiedlonych budynków, budowli lub ich części w ramach aktu notarialnego. 10

5. Miejsce dostaw łańcuchowych towarów wysyłanych przez pierwszego dostawcę lub przez ostatniego nabywcę 10

6. Wydłużenie terminu na zgłaszanie pojazdów samochodowych informacją VAT-26. . . . 11

7. Umożliwianie dokonywania korekt deklaracji przez podatników rozliczających import towarów w procedurze uproszczonej 13

8. Zmiana w treści załącznika nr 15 do ustawy o VAT. 14

9. Zgoda na uwolnienie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy, w sytuacji gdy podatnik posiada zaległości podatkowe 15

10. Zmiany definicji państwa członkowskiego oraz terytorium Unii Europejskiej. 15

11. Rozszerzenie możliwości dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT 16

12. Podsumowanie 16

III. RAPORT MONITORA KSIĘGOWEGO

1 Pakiet SLIM VAT 2 – rozliczenia na przykładach

Zobacz więcej inforlex.pl

7 września oraz 1 października 2021 r. weszły w życie zmiany w ustawie o VAT wprowadzone w ramach tzw. pakietu SLIM VAT 2. W artykule omawiamy te zmiany oraz ich praktyczne skutki na konkretnych przykładach.

1. Zmiany w przepisach o korzystaniu z prawa do odliczenia VAT

7 września 2021 r. weszły w życie dwie zmiany w przepisach dotyczących korzystania z prawa do odliczenia VAT. Kolejna zmiana w tych przepisach weszła w życie 1 października 2021 r.

1.1. Prawo do wstecznego odliczania VAT z tytułu WNT, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem jest nabywca

Do 7 września 2021 r. z art. 86 ust. 10i ustawy o VAT wynikało, że podatnik ma prawo do wstecznego rozliczenia podatku naliczonego z tytułu WNT, importu usług oraz dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, tylko jeżeli kwota podatku należnego z tych tytułów została uwzględniona we właściwej deklaracji VAT w ciągu 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym – w odniesieniu do nabytych towarów lub usług – powstał obowiązek podatkowy. W przypadku późniejszego uwzględnienia kwot podatku należnego, o których mowa, we właściwej deklaracji VAT prawo do odliczania podatku naliczonego w stosunku do tych kwot powstawało w świetle tego przepisu na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w odniesieniu do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji podatkowej.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wyrokiem z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 orzekł jednak, że przepis ten jest niezgodny z przepisami unijnymi, a w konsekwencji w praktyce nie obowiązywał. W związku z tym art. 86 ust. 10i ustawy o VAT został z dniem 7 września 2021 r. uchylony (a jednocześnie z treści art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT skreślone zostały fragmenty nawiązujące do art. 86 ust. 10i ustawy o VAT). Tym samym obecnie nie ulega wątpliwości, że prawo do odliczenia w omawianym zakresie powstaje zawsze wstecznie.

PRZYKŁAD

Przez przeoczenie podatnik prowadzący wyłącznie działalność opodatkowaną nie rozpoznał w pliku JPK_V7M za luty 2021 r. importu usług, dla którego obowiązek podatkowy powstał w lutym 2021 r. Uczynił to dopiero – w drodze korekty pliku JPK_V7M za luty 2021 r. – na początku października 2021 r. Uchylenie art. 86 ust. 10i ustawy o VAT

spowodowało, że w ramach korekty pliku JPK_V7M za luty 2021 r. podatnik może również odliczyć kwotę podatku naliczonego z tytułu importu usług bez powoływania się na niezgodność tego przepisu z przepisami unijnymi.

1.2. Umożliwienie wstecznego odliczenia VAT w przypadku otrzymania faktury dotyczącej WNT z opóźnieniem

Z art. 86 ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym przed 7 września 2021 r. wynikało, że warunkiem powstania prawa do odliczenia kwot podatku naliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy, jest, aby podatnik:

- otrzymał fakturę dokumentującą dostawę towarów, stanowiącą u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy,
- uwzględnił kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek, nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Natomiast, jak stanowił art. 86 ust. 10h ustawy o VAT, otrzymanie przez podatnika faktury dokumentującej dostawę towarów, stanowiącą u podatnika wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, w terminie późniejszym, upoważniało podatnika do odpowiedniego powiększenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał tę fakturę.

Taki stan rzeczy był niezgodny z wyrokiem TSUE z 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19. Dlatego z dniem 7 września 2021 r. powołane przepisy otrzymały nowe brzmienie. Obecnie wynika z nich, że jeżeli podatnik otrzyma fakturę w terminie późniejszym niż określony w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a ustawy o VAT, jest on uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym uwzględnił podatek należny (a więc wstecznie).

Zwrócić należy uwagę, że efektem stosowania art. 86 ust. 10h ustawy o VAT jest wykazywanie po raz drugi kwoty podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik uwzględnił kwotę podatku należnego z tytułu tego nabycia, przy jednoczesnym pozostawieniu zmniejszonej kwoty podatku naliczonego w okresie rozliczeniowym, w którym upłynął termin 3-miesięczny. Wydaje się, że jest to błąd ustawodawcy, który zostanie poprawiony w drodze stosownej zmiany przepisów lub wskazanej przez Ministerstwo Finansów odmiennej praktyce stosowania art. 86 ust. 10h ustawy o VAT (poniekąd wbrew jego treści).

PRZYKŁAD

6 listopada 2021 r. u podatnika powstanie obowiązek podatkowy z tytułu transakcyjnego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT), jednak nie otrzyma on faktury dotyczącej tego nabycia. Mimo to w ramach pliku JPK_V7M za listopad 2021 r. podatnik uwzględni podatek należny z tytułu WNT (w kwocie 2300 zł), jak również odliczy ten podatek jako naliczony (także w kwocie 2300 zł).

Do końca lutego 2022 r. podatnik nie otrzyma faktury dotyczącej tego WNT. W związku z tym w ramach pliku JPK_V7M za luty 2022 r. obowiązany będzie pomniejszyć kwotę podatku naliczonego o podatek odliczony w związku z przedmiotowym WNT (o kwotę 2300 zł).

Przedmiotową fakturę podatnik otrzyma w maju 2022 r. Zgodnie z art. 86 ust. 10h ustawy o VAT pozwoli mu to zwiększyć – w drodze korekty pliku JPK_V7M za listopad 2021 r. – kwotę podatku naliczonego o 2300 zł. W efekcie z tytułu przedmiotowego WNT w ramach pliku JPK_V7M za listopad 2021 r. uwzględniona zostanie jako kwota podatku naliczonego łącznie kwota 4600 zł, zaś w ramach pliku JPK_V7M za luty 2022 r. zmniejszenie kwoty podatku naliczonego w wysokości 2300 zł (o ile przepisy w tym zakresie nie zostaną w międzyczasie poprawione lub nie przyjmie się odmienna praktyka stosowania art. 86 ust. 10h ustawy o VAT).

1.3. Umożliwienie odliczania VAT w drodze korekty deklaracji VAT za okresy rozliczeniowe następujące po okresie rozliczeniowym powstania prawa do odliczenia

Z prawa do odliczenia podatnicy mogą korzystać, co do zasady, w okresach rozliczeniowych powstania prawa do odliczenia oraz w trzech (w przypadku podatników rozliczających VAT miesięcznie) lub w dwóch (w przypadku podatników rozliczających VAT kwartalnie) następujących po nich okresach rozliczeniowych (zob. art. 86 ust. 10–11 ustawy o VAT). Późniejsze korzystanie z prawa do odliczenia było możliwe w drodze korekty deklaracji za okres rozliczeniowy powstania prawa do odliczenia (zob. art. 86 ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 30 września 2021 r.).

Z dniem 1 października 2021 r. umożliwione zostało korzystanie z prawa do odliczenia w drodze korekty deklaracji nie tylko za okres rozliczeniowy powstania prawa do odliczenia, ale również w drodze korekty deklaracji za jeden z trzech (w przypadku podatników rozliczających VAT miesięcznie) lub w dwóch (w przypadku podatników rozliczających VAT kwartalnie) następujących po nich okresach rozliczeniowych (zob. art. 86 ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 października 2021 r.). Jednocześnie utrzymana została zasada, że korzystanie z prawa do odliczenia w drodze korekty jest możliwe – nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

PRZYKŁAD

Podatnik rozliczający VAT miesięcznie otrzymał w październiku 2021 r. fakturę dokumentującą zakup towaru, a w konsekwencji powstało u niego prawo do odliczenia VAT naliczonego. Z prawa tego podatnik może skorzystać w ramach pliku JPK_V7M za październik, listopad i grudzień 2021 r. oraz za styczeń 2022 r. Jeżeli podatnik nie skorzysta z prawa do odliczenia VAT naliczonego we wskazanych okresach rozliczeniowych, to po 25 lutego 2022 r. będzie mógł skorzystać z prawa do odliczenia w drodze korekty pliku JPK_V7M za jeden z tych miesięcy. Prawo do korekty odliczenia nie jest już zawężone do jednego okresu rozliczeniowego, tj. pliku JPK_V7M za październik 2021 r.

Dodać przy tym należy, że nowe brzmienie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT stosowane jest w przypadkach, gdy prawo do odliczenia powstaje od 1 października 2021 r. Jeżeli prawo do odliczenia powstało wcześniej, stosowane jest dotychczasowe brzmienie tego przepisu (zob. art. 4 ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2).

Ponadto wskazać należy, że omawiana zmiana nie dotyczy odliczania VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem jest nabywca. W tym zakresie korzystanie z prawa do odliczenia w drodze korekty nadal wymaga od podatników korygowania deklaracji podatkowej za okresy rozliczeniowe, w których powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, i możliwe jest przez 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego (zob. art. 86 ust. 13a ustawy o VAT).

2. Zmiany w przepisach o korzystaniu z ulgi na złe długi

Z dniem 1 października 2021 r. weszły w życie ważne zmiany w przepisach art. 89a ustawy o VAT określających ulgę na złe długi. Zmiany te w większości są konsekwencją wyroku TSUE z 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19.

2.1. Likwidacja części warunków korzystania z ulgi na złe długi

Z dniem 1 października 2021 r. zlikwidowana została większość spośród warunków korzystania z ulgi na złe długi, które w świetle wyroku TSUE są niezgodne z przepisami unijnymi. W konsekwencji z obecnie obowiązujących przepisów nie wynika już, że warunkiem korzystania z ulgi na złe długi jest, aby:

- dostawa towaru lub świadczenie usług były dokonane na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji,
- na dzień poprzedzający dzień skorzystania z ulgi na złe długi dłużnik był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- na dzień poprzedzający dzień korzystania z ulgi na złe długi dłużnik nie znajdował się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

PRZYKŁAD

Podatnik X posiada wierzytelność wobec dłużnika Y znajdującego się w trakcie postępowania upadłościowego. Nie jest to przeszkodą w skorzystaniu z ulgi na złe długi przez podatnika X.

W ustawie o VAT pozostawiony natomiast został warunek, aby na dzień poprzedzający dzień skorzystania z ulgi na złe długi wierzyciel był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, mimo że warunek ten został uznany przez TSUE za niezgodny z przepisami unijnymi.

W ocenie autora należy przyjąć, że warunek ten – jako niezgodny z przepisami unijnymi – nie obowiązuje.

PRZYKŁAD

Z dniem 1 stycznia 2022 r. podatnik X – dotychczas zarejestrowany jako czynny podatnik VAT – wybierze korzystanie ze zwolnienia podmiotowego, a w konsekwencji przestanie być zarejestrowany jako czynny podatnik VAT (będzie zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony). Wbrew treści polskich przepisów okoliczność ta nie powinna wyłączyć możliwości korzystania przez niego z ulgi na złe długi (w stosunku do wierzytelności dotyczących czynności, które były opodatkowane podatkiem VAT), gdyż warunek rejestracji podatnika korzystającego z ulgi na złe długi jako czynnego podatnika VAT jest niezgodny z przepisami unijnymi.

2.2. Umożliwienie korzystania z ulgi na złe długi w stosunku do wierzytelności przysługujących wobec podmiotów innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni

Z przepisów obowiązujących do 30 września 2021 r. wynikało, że z ulgi na złe długi podatnicy mogą korzystać tylko w stosunku do wierzytelności przysługujących wobec podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni. Z wyroku TSUE z 15 października 2020 r. w sprawie C-335/19 wynika jednak, że podatnicy powinni mieć prawo do korzystania z ulgi na złe długi również w stosunku do wierzytelności przysługujących wobec podmiotów innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

W związku z tym, z dniem 1 października 2021 r., dodany został art. 89a ust. 2a ustawy o VAT. Z jego przepisów wynika, że korzystanie z ulgi na złe długi jest możliwe:

- również w stosunku do wierzytelności przysługujących wobec podmiotów innych niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- jeżeli ma miejsce jedna z trzech określonych przepisami sytuacji, tj. jeśli:
  - wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub
  - wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub
  - wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.

PRZYKŁAD

Podatnikowi ABC przysługuje wobec podmiotu XYZ wierzytelność, dla której w listopadzie 2021 r. upłynie 90 dni, licząc od dnia upływu terminu płatności. W tej sytuacji podatnikowi ABC przysługuje prawo do skorzystania z ulgi na złe długi niezależnie od tego, czy podmiot XYZ jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny czy nie. Jednak jeżeli podmiot XYZ nie jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny (np. jeżeli jest to osoba prywatna), warunkiem skorzystania z ulgi na złe długi przez podatnika ABC będzie wystąpienie jednej z sytuacji wymienionych przepisami art. 89a ust. 2a ustawy o VAT.

2.3. Wydłużenie okresu korzystania z ulgi na złe długi

Według przepisów obowiązujących przed nowelizacją jednym z warunków korzystania z ulgi na złe długi było, aby od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona. Chociaż zgodność tego warunku z przepisami unijnymi jest kwestionowana, ustawodawca nie zdecydował się na jego zlikwidowanie. Zamiast tego z dniem 1 października 2021 r. okres korzystania z ulgi na złe długi został wydłużony o rok, tj. obecnie jest to możliwe, jeżeli od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona (zob. nowe brzmienie art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Na początku października 2021 r. podatnik wykonał usługę i wystawił fakturę dokumentującą jej wykonanie. Jeżeli faktura ta nie zostanie przez nabywcę opłacona, podatnik będzie mógł skorzystać z ulgi na złe długi aż do końca 2024 r. (a nie do końca 2023 r., jak rzecz by się miała w stanie prawnym obowiązującym do 30 września 2021 r.).

2.4. Obowiązek korygowania odliczonego VAT przez dłużników, którzy znajdują się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji

Dłużnicy, którzy odliczyli VAT z nieuregulowanych faktur, mogą być obowiązani do korekty odliczonej kwoty podatku. Obowiązek ten, co do zasady, ciąży na dłużnikach, jeżeli upłynie 90 dzień od dnia terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze (zob. art. 89b ust. 1 ustawy o VAT). Do 30 września 2021 r. nie dotyczyło to jednak przypadków, w których dłużnik w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 90 dzień od dnia terminu płatności, znajdował się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji (zob. art. 89b ust. 1b ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 30 września 2021 r.).

Przepis określający to wyłączenie został jednak z dniem 1 października 2021 r. uchylony (co było związane z możliwością korzystania w takich przypadkach przez wierzycieli z ulgi na złe długi; zob. pkt 2.1. **Likwidacja części warunków korzystania z ulgi na złe długi**). W konsekwencji dłużnicy znajdujący się w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji mają obowiązek dokonania korekty odliczonego VAT naliczonego także w tych przypadkach.

PRZYKŁAD

W październiku 2021 r. podatnik dokonał zakupu i odliczył VAT na podstawie faktury dokumentującej ten zakup. Faktury tej nie opłacił, a w grudniu 2021 r. ogłoszona została jego upadłość. Mimo to podatnik obowiązany będzie do korekty podatku odliczonego na podstawie przedmiotowej faktury w miesiącu, w którym upłynie 90 dzień od dnia upływu terminu jej płatności.

3. Wskazanie okresu korekty zmniejszającej w przypadku WNT, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem jest nabywca

Dotychczas przepisy nie wskazywały wprost okresu rozliczeniowego, w którym należy uwzględniać korekty „in minus" dotyczące wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT jest nabywca. Najczęściej takie korekty podatnicy uwzględniali w zależności od przyczyny tej korekty. Gdy korekty „in minus" były dokonywane z przyczyn zaistniałych po dokonaniu transakcji, to z reguły dokonywane były w okresach, w których podatnicy otrzymywali dokumenty korygujące.

Z dniem 1 października 2021 r. dodane zostały przepisy regulujące tę kwestię wprost. Z dodanych art. 29a ust. 15a oraz art. 30a ust. 1a ustawy o VAT wynika obecnie, że w przypadku wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, importu usług oraz dostaw towarów, dla których podatnikiem na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT jest nabywca, gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. W konsekwencji – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2 – „jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi już na etapie zawarcia danej transakcji (np. błędnie określona cena, ilość), to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym rozliczona została pierwotna transakcja (korekta wsteczna). W sytuacji gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu transakcji (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji, takie jak udzielenie dodatkowego rabatu czy skonta itp.), korekta powinna być dokonana „na bieżąco", w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie rozliczenia pierwotnej transakcji".

Zauważyć przy tym należy, że nie ma powodu, aby zaistnienie przyczyny korekty utożsamiać z otrzymaniem dokumentu korygującego. W związku z tym obecnie korekty „in minus" dotyczące omawianych transakcji często należy rozpoznawać w innych okresach rozliczeniowych niż okresy rozliczeniowe otrzymania dokumentu korygującego.

PRZYKŁAD

W listopadzie 2021 r. podatnik dokonana wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. W styczniu 2022 r. zwrócił on unijnemu dostawcy część tych towarów, w związku z tym w lutym 2022 r. otrzymał fakturę korygującą dokumentującą częściowy zwrot. Mimo to korektę „in minus" podatnik w tej sytuacji obowiązany jest uwzględnić w styczniu 2022 r., gdyż w tym właśnie miesiącu powstała przyczyna korekty (zwrot towarów).

Ponadto z dniem 1 października 2021 r. dodany został art. 86 ust. 19c ustawy o VAT. Wynika z niego, że w omawianych przypadkach nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonał korekty podstawy opodatkowania.

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu. Podatnik, o którym w nim mowa, w styczniu 2022 r. obowiązany jest nie tylko zmniejszyć podstawę opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i podatek należny z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, ale również musi zmniejszyć kwotę podatku naliczonego (odliczonego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia zwróconych towarów).

4. Rezygnacja ze zwolnienia z VAT obejmującego dostawy zasiedlonych budynków, budowli lub ich części w ramach aktu notarialnego

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwalnia się od podatku VAT dostawę budynków, budowli lub ich części, jeżeli dostawa jest dokonywana po upływie co najmniej 2 lat od ich pierwszego zasiedlenia (w rozumieniu VAT). Jednocześnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT wynika, że jeżeli dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, mogą oni zrezygnować ze zwolnienia z VAT (czego skutkiem jest opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części według stawki VAT 8% lub 23%).

W tym celu muszą oni złożyć zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części. Do 30 września 2021 r. oświadczenie takie mogło być złożone jedynie przed dniem dokonania dostawy wymienionych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego. Nie było możliwe złożenie takiego oświadczenia w ramach aktu notarialnego.

Od 1 października 2021 r. możliwość taka istnieje. Obecnie bowiem z art. 43 ust. 10 pkt 2 lit. b ustawy o VAT wynika, że zgodne oświadczenie o rezygnacji ze wskazanego zwolnienia może być złożone również w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą budynku, budowli lub ich części.

PRZYKŁAD

W listopadzie 2021 r. czynny podatnik VAT sprzeda lokal, którego dostawa jest zwolniona od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT. Nabywcą jest inny czynny podatnik VAT. Jeżeli wolą stron będzie rezygnacja z tego zwolnienia, oświadczenie o rezygnacji będą mogli złożyć w akcie notarialnym sprzedaży lokalu.

5. Miejsce dostaw łańcuchowych towarów wysyłanych przez pierwszego dostawcę lub przez ostatniego nabywcę

Bywa, że te same towary są przedmiotem kolejnych dostaw oraz są wysyłane lub transportowane bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego w kolejności nabywcy. Dochodzi wówczas do tzw. dostaw łańcuchowych.

W przypadku dostaw łańcuchowych wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie jednej dostawie (zob. art. 22 ust. 2 ustawy o VAT). Kwestia ta budzi często wątpliwości. W związku z tym ustawodawca dodał przepisy określające sposób dokonania takiego przyporządkowania.

Najpierw (z dniem 1 lipca 2020 r.) dodano przepisy dotyczące dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych między państwami członkowskimi przez tzw. podmioty pośredniczące (zob. art. 22 ust. 2a–2d ustawy o VAT). Natomiast z dniem 1 października 2021 r. dodany został art. 22 ust. 2e ustawy o VAT dotyczący przypadków, w których towary są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego albo z terytorium jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego przez pierwszego dostawcę (tj. przez pierwszy podmiot w łańcuchu) lub przez ostatniego nabywcę (tj. przez ostatni podmiot w łańcuchu). W takich przypadkach wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonywanej:

- przez pierwszego dostawcę – jeżeli towary są wysyłane lub transportowane przez tego pierwszego dostawcę,
- na rzecz ostatniego nabywcy – jeżeli towary są wysyłane lub transportowane przez tego ostatniego nabywcę.

PRZYKŁAD

W listopadzie 2021 r. dokonano dostawy towarów z Polski do Czech w łańcuchu podatników A, B, C i D. Jeżeli:

- towary zostaną wysłane lub przetransportowane przez podatnika A – wysyłka lub transport są przyporządkowane do dostawy towarów dokonanej przez podatnika A (na podstawie art. 22 ust. 2e pkt 1 ustawy o VAT), a więc to dostawa dokonana przez tego podatnika będzie dostawą ruchomą,
- towary są wysłane lub przetransportowane przez podatnika B lub C – wysyłka lub transport są przyporządkowane do dostawy towarów dokonanej przez podatnika B lub C (zgodnie z art. 22 ust. 2b–2d ustawy o VAT), a więc to dostawa dokonana przez jednego z tych podatników jest tzw. dostawą ruchomą,
- towary są wysłane lub przetransportowane przez podatnika D – dostawą ruchomą jest dostawa towarów dokonywana na rzecz podatnika D (na podstawie art. 22 ust. 2e pkt 2 ustawy o VAT), a więc przez podatnika C; w konsekwencji to dostawa dokonana przez tego podatnika jest dostawą ruchomą.

6. Wydłużenie terminu na zgłaszanie pojazdów samochodowych informacją VAT-26

W przypadku pojazdów samochodowych, które nie uprawniają do pełnych odliczeń ze względu na swoje cechy, warunkiem dokonywania pełnych odliczeń jest między innymi zgłoszenie ich naczelnikowi urzędu skarbowego informacją VAT-26 (zob. art. 86a ust. 12 ustawy o VAT). Do 30 września 2021 r. termin ten był dość krótki, bo wynosił jedynie 7 dni od dnia, w którym podatnik poniósł pierwszy wydatek związany z danym pojazdem.

Z dniem 1 października 2021 r. termin ten został znacznie wydłużony. Obecnie zgłoszenie pojazdów samochodowych informacją VAT-26 nastąpić powinno w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostanie poniesiony pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji w ramach pliku JPK_VAT.

PRZYKŁAD

15 października 2021 r. podatnik poniósł pierwszy wydatek dotyczący samochodu osobowego, który zamierza zgłosić informacją VAT-26. Na dokonanie takiego zgłoszenia ma czas do 25 listopada 2021 r. (a nie do 22 października 2021 r., jak rzecz by się miała w poprzednim stanie prawnym).

Druga zmiana dotyczy skutków sytuacji, w której podatnik złoży informację VAT-26 po terminie. Od 1 października 2021 r. w takich przypadkach uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika od pierwszego dnia miesiąca, w którym złoży on tę informację (zob. nowe brzmienie art. 86a ust. 13 ustawy o VAT). Do 30 września 2021 r. skutek ten następował od dnia złożenia informacji VAT-26.

PRZYKŁAD

18 stycznia 2022 r. podatnik zgłosił informacją VAT-26 samochód osobowy, w stosunku do którego pierwszy wydatek poniósł 10 listopada 2021 r. W tej sytuacji uznaje się, że samochód ten jest wykorzystywany przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej od 1 stycznia 2022 r. (a nie od 18 stycznia 2021 r., jak rzecz by się miała w poprzednim stanie prawnym).

Trzecia zmiana dotyczy terminu, w jakim należy dokonać aktualizacji informacji VAT-26 w przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 października 2021 r. aktualizacji tej informacji należy dokonać najpóźniej do końca miesiąca, w którym podatnik dokonał tej zmiany (zob. nowe brzmienie art. 86a ust. 14 ustawy o VAT). Według przepisów obowiązujących do 30 września 2021 r. aktualizacji informacji VAT-26 należało dokonywać przed dniem, w którym podatnik dokonał zmiany.

PRZYKŁAD

15 listopada 2021 r. podatnik zmienił sposób wykorzystywania samochodu z użytku wyłącznie do działalności gospodarczej na użytek mieszany (częściowo do celów działalności gospodarczej, częściowo do celów osobistych). W związku z tym obowiązany jest zaktualizować informację VAT-26 w terminie do 30 listopada 2021 r. (a nie do 14 listopada 2021 r., jak rzecz by się miała w poprzednim stanie prawnym).

Dodać należy, że nowe brzmienie art. 86a ust. 12–14 ustawy o VAT stosuje się do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej, poniesionych od 1 października 2021 r. W przypadku wcześniej po-

niesionych wydatków związanych z pojazdami samochodowymi stosowane są przepisy poprzednio obowiązujące (zob. art. 5 ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2).

PRZYKŁAD

29 września 2021 r. podatnik poniósł pierwszy wydatek dotyczący samochodu osobowego, który zamierza zgłosić informacją VAT-26. Na dokonanie takiego zgłoszenia ma czas do 6 października 2021 r., a nie do 25 października 2021 r.

7. Umożliwianie dokonywania korekt deklaracji przez podatników rozliczających import towarów w procedurze uproszczonej

Przepisami art. 33a ustawy o VAT określona jest fakultatywna uproszczona metoda rozliczania podatku należnego z tytułu importu towarów bezpośrednio w ramach deklaracji VAT. Korzystający z tej metody podatnicy wpłacają podatek z tytułu importu towarów na zasadach ogólnych (do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu powstania obowiązku podatkowego zamiast do 10 dnia, licząc od dnia powiadomienia przez organ celny o wysokości należności podatkowych).

Zdarza się, że podatnik w deklaracji VAT nie rozliczy w całości lub w części podatku z tytułu importu towarów rozliczanego procedurą uproszczoną, o której mowa w art. 33a ustawy o VAT. Zgodnie z przepisami w brzmieniu obowiązującym przed 7 września 2021 r. w takich przypadkach po upływie terminu do złożenia deklaracji VAT podatnicy nie mieli możliwości dokonania korekty dokonanych rozliczeń. Z dniem 7 września 2021 r. dodany został art. 33a ust. 6a ustawy o VAT stanowiący, że w przypadku gdy podatnik nie rozliczył w całości lub w części podatku należnego z tytułu importu towarów na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT, może dokonać korekty deklaracji podatkowej w terminie 4 miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów.

W przypadku gdy podatnik nie rozliczy podatku w prawidłowej wysokości (w całości lub części) i nie złoży korekty we wskazanym terminie, traci prawo do rozliczenia podatku w deklaracji. Jest wówczas zobowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami. Utrata prawa do rozliczenia podatku w deklaracji podatkowej dotyczy podatku wykazanego w zgłoszeniu celnym, z którego podatek nie został w całości rozliczony w deklaracji podatkowej (zob. nowe brzmienie art. 33a ust. 7 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

W listopadzie 2021 r. u podatnika rozliczającego VAT miesięcznie powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów objętego procedurą uproszczoną, o której mowa w art. 33a ustawy o VAT. W związku z tym podatnik wykazał ten import towarów w polach K_25 i K_26 części ewidencyjnej oraz uwzględnił w polach P_25 i P_26 części deklaracyjnej pliku JPK_V7M za listopad 2021 r.

Jeżeli w pliku JPK_V7M za listopad 2021 r. podatnik nie wykaże całości lub w części podatku należnego z tytułu importu towarów, do 31 marca 2022 r. jest uprawniony do skorygowania w tym zakresie pliku JPK_V7M za listopad 2021 r. Jeżeli w tym terminie podatnik takiej korekty nie dokona, utraci prawo do rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji VAT.

Nowe przepisy są stosowane do importu towarów, dla którego obowiązek podatkowy powstał od 1 września 2021 r. Stanowi o tym art. 3 ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2.

Dodać należy, że przedmiotowa zmiana nie wpłynęła na zakres solidarnej odpowiedzialności przedstawicieli podatników dokonujących zgłoszeń celnych. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej, wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2 – „w konsekwencji proponowanej zmiany odpowiedzialność solidarna ciążyć będzie na przedstawicielu bezpośrednim i pośrednim działającym na rzecz podatnika dopiero w przypadku, gdy podatek nie zostanie rozliczony w prawidłowej wysokości w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym podatnik miał rozliczyć podatek z tytułu importu towarów. Odpowiedzialność solidarna dotyczyć będzie natomiast kwoty podatku wykazanego w zgłoszeniu celnym, które nie zostało w całości rozliczone, oraz odsetek".

8. Zmiana w treści załącznika nr 15 do ustawy o VAT

Z dniem 1 stycznia 2021 r. załącznik nr 15 do ustawy o VAT (określający między innymi towary i usługi, które mogą być objęte obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności) otrzymał nowe brzmienie. Zmiany związane były z zastąpieniem stosowanej dotychczas do klasyfikowania towarów i usług wymienionych w tym załączniku klasyfikacji PKWiU z 2008 r. klasyfikacją PKWiU z 2015 r.

Jedna ze zmian dotyczyła poz. 60. Do końca 2020 r. pozycja ta zawierała symbol PKWiU 26.20.1 oraz nazwę towarów „Komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych". Od 1 stycznia 2021 r. w pozycji tej dodano symbol „ex", czyli pozycja ta zawierała symbol ex 26.20.1 oraz nazwę towarów „Komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych oraz części i akcesoria do nich – wyłącznie komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych". Spowodowało to wyłączenie z zakresu tej pozycji takich towarów, jak części i akcesoria do komputerów i pozostałych maszyn do automatycznego przetwarzania danych (np. monitory komputerowe).

Z dniem 1 października 2021 r. symbol „ex" został jednak usunięty z poz. 60 załącznika nr 15 do ustawy o VAT. W konsekwencji od 1 października 2021 r. pozycja ta obejmuje wszystkie towary objęte grupowaniem PKWiU 26.20.1.

PRZYKŁAD

Na początku października 2021 r. podatnik nabył monitory za 25 000 zł brutto i otrzymał fakturę dokumentującą ich dostawę na tę kwotę. Fakturę tę podatnik powinien opła-

cić z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (zaś sprzedawca powinien ją oznaczyć wyrazami „mechanizm podzielonej płatności" i wykazać w ewidencji VAT oraz w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT z kodem GTU_06).

9. Zgoda na uwolnienie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy, w sytuacji gdy podatnik posiada zaległości podatkowe

Na podstawie art. 108b ust. 1 ustawy o VAT naczelnik może wyrazić zgodę, w drodze postanowienia, na przekazanie środków zgromadzonych na wskazanym przez podatnika rachunku VAT na wskazany przez niego rachunek bankowy albo rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, dla których jest prowadzony ten rachunek VAT. Jednak w przypadkach wskazanych w art. 108b ust. 5 ustawy o VAT naczelnik urzędu skarbowego odmawia, w drodze decyzji, wydania takiej zgody. Jest tak między innymi w przypadku posiadania przez podatnika zaległości z tytułu podatków i należności, o których mowa w art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy – Prawo bankowe (w wysokości odpowiadającej tej zaległości wraz z odsetkami za zwłokę, według stanu na dzień wydania decyzji) – zob. art. 108b ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT.

Do 30 września 2021 r. dotyczyło to również sytuacji, gdy posiadane przez podatnika zaległości były objęte decyzją o ich odroczeniu lub rozłożeniu na raty. Z dniem 1 października 2021 r. stan prawny w tym zakresie uległ zmianie. Z dodanego art. 108b ust. 5a ustawy o VAT wynika bowiem obecnie, że naczelnik urzędu skarbowego nie może odmówić wydania zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w przypadku, gdy zaległości podatkowe zostały objęte decyzją o ich odroczeniu lub rozłożeniu na raty. Przepis ten stosuje się również do wniosków złożonych i nierozpatrzonych przed dniem 1 października 2021 r. (zob. art. 6 ustawy nowelizującej wprowadzającej pakiet SLIM VAT 2).

PRZYKŁAD

Podatnik posiadający zaległość podatkową objętą decyzją o rozłożeniu na raty złożył do naczelnika urzędu skarbowego wniosek o wyrażenie zgody na przekazanie środków z rachunku VAT tego podatnika. W obecnym stanie prawnym nie jest to przeszkodą w wydaniu przez naczelnika urzędu skarbowego zgody na takie przekazanie.

10. Zmiany definicji państwa członkowskiego oraz terytorium Unii Europejskiej

Z dniem 1 stycznia 2021 r. zakończył się okres przejściowy związany z wystąpieniem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej. W konsekwencji od 1 stycznia 2021 r. terytorium tego państwa, co do zasady, stanowi terytorium państwa trzeciego.

Wyjątek dotyczy terytorium Irlandii Północnej, które na mocy art. 8 tzw. protokołu irlandzkiego w zakresie obrotu towarowego nadal traktowane jest dla celów VAT jako terytorium państwa członkowskiego. Natomiast w zakresie obrotu usługowego terytorium Irlandii Pół-

nocnej jest od 1 stycznia 2021 r. traktowane jako terytorium państwa trzeciego – podobnie jak pozostałe terytorium Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej.

Dotychczas zróżnicowanie to nie znajdowało odzwierciedlenia w treści art. 2 pkt 2 i 3 ustawy o VAT, tj. w treści definicji państwa członkowskiego i terytorium Unii Europejskiej. Zmiany w tym zakresie zostały dokonane dopiero z dniem 1 października 2021 r. (zob. nowe brzmienie art. 2 pkt 2 i 3 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik dokonał dostaw towarów wysłanych do nabywcy X z Anglii oraz do nabywcy Y z Irlandii Północnej. Pierwsza z tych dostaw stanowi opodatkowany stawką 0% eksport towarów (o ile spełnione są warunki wystąpienia eksportu towarów i zastosowania stawki 0% do eksportu towarów), zaś druga – opodatkowaną stawką 0% wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (o ile spełnione są warunki wystąpienia wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów i zastosowania do niej stawki 0%).

11. Rozszerzenie możliwości dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku VAT

Cechą charakterystyczną tzw. rachunków VAT jest możliwość ich uznawania i obciążania wyłącznie kwotami wskazanymi przepisami art. 62b ustawy – Prawo bankowe. Z dniem 1 października 2021 r. nastąpiły korzystne dla podatników zmiany w tym zakresie. Z przepisów obowiązujących od 1 października 2021 r. wynika bowiem, że rachunki VAT mogą być obciążane w celu przekazania środków na inny rachunek VAT podatnika prowadzony w innym banku (zob. nowe brzmienie art. 62b ust. 2 pkt 6 ustawy – Prawo bankowe; do 30 września 2021 r. było to możliwe tylko w ramach tego samego banku). Natomiast od 1 stycznia 2022 r. z rachunku tego będzie można dokonać wpłat należności z tytułu ubezpieczenia społecznego i zdrowotnego rolników, do poboru których zobowiązany jest KRUS (zob. dodany art. 62b ust. 2 pkt 2 lit. c ustawy – Prawo bankowe).

PRZYKŁAD

Podatnik posiada rachunki VAT w banku X oraz w banku Y. Od 1 października 2021 r. może swobodnie dokonywać przelewów między rachunkami VAT prowadzonymi w obu bankach.

12. Podsumowanie

1. Podatnicy zyskali możliwość:
   - wstecznego odliczenia VAT w przypadku otrzymania faktury dotyczącej WNT z opóźnieniem,
   - wyboru okresu rozliczeniowego, w którym dokonują korekty VAT naliczonego,
   - składania oświadczenia o rezygnacji ze zwolnienia z VAT przy sprzedaży nieruchomości w akcie notarialnym,
   - przenoszenia środków pomiędzy rachunkami VAT w różnych bankach, a od 1 stycznia 2022 r. także zapłaty z tego rachunku składek na KRUS.

2. Wierzyciele zyskali możliwość korzystania z ulgi na złe długi – także w przypadku sprzedaży na rzecz innych podmiotów niż podatnicy VAT czynni.
3. Wydłużono terminy na zgłoszenie VAT-26 i jego aktualizację.
4. Wprowadzono możliwość dokonywania korekt podatku z tytułu importu towarów wykazywanego w deklaracjach VAT w ramach procedury uproszczonej.
5. Części i akcesoria do komputerów (poz. 60 załącznika nr 15 do ustawy o VAT) objęto przepisami w zakresie mechanizmu podzielonej płatności.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 2 i 3, art. 29a ust. 15a, art. 22 ust. 2e, art. 30a ust. 1a, art. 33a, art. 43 ust. 10, art. 86, art. 86a ust. 12–14, art. 89a, art. 89b, art. 108b oraz poz. 60 załącznika nr 15 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626
- art. 4–6 ustawy z 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe – Dz.U. z 2021 r. poz. 1626
- art. 62b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1896; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1626

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy, autor komentarza do VAT 2021 wydanego nakładem INFOR PL S.A.