



TOMASZ WAWER

Nowelizacja

# 1 lipca czekają nas zmiany w VAT

Już za nieco ponad dwa tygodnie zaczną obowiązywać nowe regulacje dotyczące m.in. zasad korzystania z ulgi na złe długi, podniesienia wysokości kaucji gwarancyjnej, odwrotnego obciążenia czy rozszerzenia listy towarów objętych odpowiedzialnością solidarną.

# Co się zmieni w VAT

**NOWE PRAWO** | Nowelizacja zasad korzystania z ulgi na złe długi, podniesienie wysokości kaucji gwarancyjnej i rozszerzenie listy towarów objętych odpowiedzialnością solidarną to tylko niektóre zmiany, które wejdą w życie już za nieco ponad dwa tygodnie.

## ZDZISŁAW MODZELEWSKI

Niniejszy artykuł rozpoczyna trzyczęściowy cykl, w którym kompleksowo omówione będą zmiany, jakie zostały wprowadzone nowelizacją ustawy o VAT. Tytułem przypomnienia: 4 maja br. została opublikowana ustawa z 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo zamówień publicznych (DzU z 2015 r., poz. 605). Ustawa ta wchodzi w życie 1 lipca br., ale niektóre jej przepisy będą obowiązywały dopiero od 1 stycznia 2016 r. Nowe przepisy wprowadzają przełomowe zmiany w zakresie stosowania odwrotnego obciążenia (lipiec 2015 r.) oraz odliczania podatku naliczonego tzw. prewspółczynnikami (styczeń 2016 r.), którym zostaną poświęcone dwie kolejne części. Dzisiaj zajmujemy się pozostałymi zmianami, które mają zdecydowanie mniejsze znaczenie, ale nie pozostają obojętne dla praktyki podatkowej przedsiębiorców.

### Gdy kontrahent nie płaci

Ustawodawca wreszcie z korzyścią dla podatników znowelizował dwie regulacje dotyczące ulgi na złe długi: jedna dotyczy podatnika (wierzyciela), a druga - nabywcy (dłużnika). Obie są konsekwencją naruszenia przez obecne przepisy tzw. zasady neutralności. Obecnie bowiem fiskus niejako dodatkowo korzysta na tej uldze finansowo, chociaż nie powinien.

### Po stronie wierzyciela...

Zmiana ta (uchylenie art. 89a ust. 7 ustawy o VAT) dotyczy przypadku, gdy podatnik chcący skorzystać z ulgi na złe długi, czyli odzyskać VAT zapłacony do urzędu skarbowego z faktury, za którą nie dostał zapłaty (w całości lub w części), jest powiązany z dłużnikiem. Chodzi o sytuację, gdy pomiędzy kontrahentami lub osobami pełniącymi u kontrahentów funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym lub z tytułu przysposobienia, kapitałowym, majątkowym lub wynikające ze stosunku pracy. Związek ten istnieje także, gdy którakolwiek z wymienionych osób łączy funkcje zarządzające, nadzorcze lub kontrolne u kontrahentów. Gdy takie powiązanie występuje, wierzyciel obecnie nie może skorzystać z ulgi na złe długi, mimo że dłużnik (podmiot powiązany) musi skorygować odpowiednio VAT naliczony, jeśli nie zapłacił sprzedawcy całości należności do końca miesiąca, w którym minęło 150 dni od terminu płatności. Skoro nabywca musi zwrócić odliczony VAT do urzędu, to sprzedawca powinien mieć odpowiednio prawo do odzyskania tego VAT z urzędu. I tak właśnie będzie od 1 lipca 2015 r.

### ...i dłużnika

W drugiej zmianie (dodanie art. 89b ust. 1b do ustawy o VAT)

mowa jest o sytuacji dłużnika, który nie zapłacił sprzedawcy całej należności za dostarczone towary lub usługi do końca miesiąca, w którym minęło 150 dni od terminu płatności. Obecnie każdy taki dłużnik, który pierwotnie odliczył VAT z takiej niezapłaconej faktury, ma obowiązek dokonać odpowiedniej korekty. Jednak od lipca takiego obowiązku nie będzie miał nabywca (dłużnik), który na ostatni dzień miesiąca, w którym upływa 150. dzień od dnia terminu płatności, jest w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Brak obowiązku korekty VAT naliczonego przez takiego nabywcę wynika z tego, że sprzedawca nie może skorzystać z ulgi na złe długi i odzyskać VAT zapłaconego wcześniej do urzędu.

### Ważny przepis przejściowy

Dla obu tych zmian ustawodawca wprowadził również korzystny przepis przejściowy (art. 5 ustawy nowelizującej), który pozwoli skorzystać z tych lepszych dla podatników rozwiązań także w stosunku do starych wierzytelności, czyli takich sprzed 1 lipca 2015 r. Nowe przepisy będą miały zastosowanie do wierzytelności, dla których 150. dzień po terminie płatności przypadł w 2013 r., 2014 r. albo od stycznia do czerwca 2015 r.

### PRZYKŁAD

**Spółka córka wystawiła fakturę dla spółki matki z terminem płatności 15 marca 2014 r., ale faktura ta nie została zapłacona do dziś. Za 150. dzień po terminie płatności upłynął w sierpniu 2014 r. i wtedy spółka córka mogłaby odzyskać VAT w ramach ulgi na złe długi. Jednak w związku z istnieniem powiązań kapitałowych takie rozwiązanie - pod rządami ustawy w obecnym brzmieniu (przed wejściem w życie nowelizacji) - nie wchodzi w rachubę. Po 1 lipca 2015 r. spółka córka będzie mogła skorygować deklarację VAT-7 za sierpień 2014 r., wypełnić odpowiednio deklarację VAT-ZD i zmniejszyć kwotę VAT zapłaconego do urzędu skarbowego. W efekcie odzyska tę kwotę.**

### Ochrona przeciwpożarowa ze stawką 23 proc.

Jeszcze tylko do końca roku będzie obowiązywała obniżona stawka VAT w wysokości 8 proc. na krajową dostawę towarów przeznaczonych na cele ochrony przeciwpożarowej (towary wymienione w poz. 129-134 załącznika nr 3 do ustawy o VAT). Obecnie dostawa takich towarów dla jednostek ochrony przeciwpożarowej korzysta z preferencyjnego opodatkowania. W 2016 r. stawka wzrasta do 23 proc. Zmiana ta wynika z uchylecia art. 41 ust. 10 ustawy o VAT.

### Nabywca może płacić za dostawcę

Nowelizacja wprowadza również wiele zmian (zmiany w art. 105a, 105b i 105c ustawy o VAT), często o charakterze technicznym, dotyczących tzw.

odpowiedzialności solidarnej. O odpowiedzialności solidarnej mówimy w sytuacji, w której nabywca towarów może odpowiadać za zaległości podatkowe w VAT stwierdzone u dostawcy tych towarów. Rozwiązanie to dotyczy wyłącznie towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT. Obecnie załącznik ten posiada 12 pozycji, ale kilka nowych pojawi się od 1 lipca 2015 r. **patrz tabela.** Wśród tych nowych pozycji pojawią się np. tonery, których odpowiednie wartości zakupu (min. 50 tys. zł netto miesięcznie) mogą się pojawić nawet w większych biurach, a nie tylko w firmach handlujących takim sprzętem.

### Zabezpieczenie zapłaty

Podmiot realizujący dostawę towarów wymienionych w zał. nr 13 do ustawy o VAT nieposiadający zaległości podatkowych może złożyć w urzędzie skarbowym tzw. kaucję gwarancyjną. Kaucja jest zabezpieczeniem zapłaty VAT wraz z odsetkami za zwłokę w związku z przeprowadzaniem dostaw tych towarów. Kaucja ma na celu ochronę nabywcy przed skutkami wynikającymi z solidarnej odpowiedzialności. Wykaz podmiotów, które złożyły kaucję, jest prowadzony w formie elektronicznej przez ministra finansów (<http://kaucja-gwarancyjna.mofnet.gov.pl/>).

Od 1 lipca 2015 r. kaucja może być wykorzystana jako zabezpieczenie także w innych zaległościach podatkowych dostawcy stanowiących dochody budżetu państwa. Jeśli organ podatkowy odmówi z jakichkolwiek powodów przyjęcia kaucji, to będzie musiał ją zwrócić w terminie dziesięciu dni od daty odmowy.

**Uwaga!** W przypadku zmiany naczelnika urzędu skarbowego właściwy w sprawach kaucji gwarancyjnej jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy w sprawie rozliczania VAT.

### Podwyższone limity

Od 1 lipca 2015 r. zmieniają się limity wysokości kaucji gwarancyjnej dla paliw (benzyny silnikowej, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych) oraz dla olejów opałowych i smarowych. Dla tych towarów minimalna kaucja będzie wynosiła 1 mln zł (dla pozostałych towarów - 200 tys. zł), a maksymalna kaucja - 10 mln zł (dla pozostałych towarów - 3 mln zł). Dostawcy będą mieli trzy miesiące (do końca września br.) na dostosowanie się do tych limitów. W tym okresie nabywcy będą chronieni jeszcze na obecnych zasadach (obowiązujących do końca czerwca br.).

W przypadku stwierdzenia, że złożona przez podatnika kaucja gwarancyjna jest niższa niż odpowiednio 200 tys. i 1 mln zł, naczelnik urzędu skarbowego z urzędu usunie ten podmiot z wykazu.

### Przedawnienie zwrotu

Ustawodawca dostosował przepisy dotyczące zwrotu kaucji do

# od 1 lipca

► LISTA TOWARÓW WRAŻLIWYCH POWIĘKSZYŁA SIĘ O KOLEJNE POZYCJE

III. Pozostałe towary		
12	ex 20.59.12.0	Emulsje do uczulania powierzchni do stosowania w fotografii; preparaty chemiczne do stosowania w fotografii, gdzie indziej niesklasyfikowane – wyłącznie tonery bez głowicy drukującej do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
13	ex 20.59.30.0	Atrament do pisania, tusz kreślarski i pozostałe atramenty i tusze – wyłącznie kasety z tuszem bez głowicy do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
14	24.41.10.0	Srebro nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
15	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku – wyłącznie złoto o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych
16	24.41.30.0	Platyna nieobrobiona plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku
17	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
18	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne platerowane srebrem oraz metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
19	ex 26.70.13.0	Aparaty fotograficzne cyfrowe i kamery cyfrowe – wyłącznie cyfrowe aparaty fotograficzne
20	ex 28.23.26.0	Części i akcesoria do fotokopierek – wyłącznie kasety z tuszem i głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych, tonery z głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
21	ex 32.12.13.0	Biżuteria i jej części oraz pozostałe wyroby jubilerskie i ich części, ze złota i srebra lub platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie mniejszej niż 325 tysięcznych, ze srebra i z platyny, tj. niewykończonych lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym

ogólnej zasady (zgodnie z którą wnioski dotyczące zwrotu nadpłaconego podatku przedawniają się po upływie pięciu lat; także po upływie pięciu lat następuje przedawnienie podatku do zapłaty). W myśl tej zasady kaucja gwarancyjna nie zostanie zwrócona podmiotowi, który został usunięty z wykazu, jeżeli wniosek o zwrot kaucji złożył on po upływie pięciu lat, licząc od końca roku, w którym podmiot ten został usunięty z wykazu.

## Będzie można zmienić formę zabezpieczenia

Po 1 lipca 2015 r. nie zmienią się formy uiszczania kaucji, jednak podatnik będzie mógł je zamieniać, jeżeli tylko nie spowoduje to zmniejszenia jej wysokości. W szczególności kaucja będzie mogła zostać złożona w formie gwarancji (bankowej lub ubezpieczeniowej) oraz w postaci nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na ich rachunku.

Po zmianach przepisów kaucja w formie gwarancji powinna:

- obejmować zobowiązanie się gwaranta do zapłacenia, do wysokości udzielonej gwarancji, bezwarunkowo i nieodwołalnie, na pierwsze pisemne wezwanie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, złożone w okresie trwania odpowiedzialności gwaranta, zabezpieczonej kwoty podatku wraz z odsetkami za zwłokę, powstałej u podatnika, któremu udzielił gwarancji, w okresie, na który została udzielona gwarancja, jeżeli jej zapłata stanie się wymagalna w okresie ważności gwarancji, oraz powstałych po złożeniu kaucji gwarancyjnej w okresie ważności gwarancji zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa,
- przewidywać przedłużenie okresu trwania odpowiedzialności gwaranta także po upływie okresu ważności gwarancji (np. w przypadku wszczęcia postępowania podatko-

wego w zakresie rozliczenia, którego dotyczy kaucja gwarancyjna – do czasu zakończenia tego postępowania).

Podobne zastrzeżenia ustawodawca wprowadza także do kaucji złożonej w postaci nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w banku lub w kasie dla danego podatnika. Podobnie jak kaucja w formie gwarancji, także ta forma zabezpieczenia powinna dodatkowo zawierać nieodwołalne upoważnienie dla naczelnika urzędu skarbowego, potwierdzone przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania w okresie, na który udzielono upoważnienia, do wysokości złożonej kaucji gwarancyjnej, środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku prowadzonym w tym banku lub w tej kasie, tytułem zabezpieczenia kwoty VAT wraz z odsetkami oraz innych zaległości powstałych po dacie złożenia kaucji. Również ta forma kaucji powinna przewidywać możliwość przedłużenia okresu jej obowiązywania o terminy przewidziane w ustawie, np. w związku z wszczętym postępowaniem.

## Przedsiębiorca dostanie odsetki

W przypadku kaucji złożonej w formie depozytu pieniężnego na wyodrębnionym rachunku urzędu skarbowego podatnikowi będą przysługiwały odsetki. Mogą być one zaliczane na poczet ewentualnych zaległości podatkowych. Odsetki te będą naliczane od dnia przyjęcia kaucji gwarancyjnej albo od 1 lipca (dla kaucji sprzed 1 lipca br.) do dnia odpowiednio jej zwrotu lub zaliczenia na poczet zaległości podatkowej. Stawka odsetek wynosi 30 proc. stopy depozytowej NBP, czyli 0,15 proc. w skali roku. Odsetki będą podlegać zwrotowi wraz z kwotą kaucji na zasadach właściwych dla zwrotu kaucji. ©

Artykuł powstał we współpracy z **GW**