

Nowelizacja

Zalety i wady

nowych

przepisów o VAT

Analiza zmienionych regulacji utwierdza w przekonaniu, że sprawią one podatnikom wiele praktycznych problemów i raczej nie ułatwią rozliczania transakcji.

► D2-3

Zmiany w VAT od 1

NOWE PRAWO | Już za kilka dni wejdą w życie przełomowe zmiany w zakresie stosowania odwrotnego obciążenia. Ich analiza utwierdza w przekonaniu, że sprawią podatnikom wiele praktycznych problemów i raczej nie ułatwią rozliczania transakcji.

ZDZISŁAW MODZELEWSKI

Przepisy dotyczące tzw. odwrotnego obciążenia, czyli rozwiązania, w którym podmiotem odpowiedzialnym za rozliczenie VAT od danej transakcji jest nabywca, a nie sprzedawca, ustawodawca nowelizuje po raz kolejny i po raz kolejny z licznymi usterkami. Ten specjalny mechanizm rozliczania VAT ma zastosowanie do dostawy towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT oraz do świadczenia tylko jednej usługi - zbycia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z 28 kwietnia 2011 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (DzU nr 122, poz. 695).

Trzeba się zapoznać z warunkami

Dla podatników jest ważne, aby - jeszcze przed 1 lipca 2015 roku, tj. przed wejściem w życie przepisów - zapoznali się z warunkami, których spełnienie będzie oznaczało obowiązek rozliczenia VAT przez nabywcę. Warunki te

zostają zmienione tylko dla dostaw towarów z załącznika nr 11, którego treść również się zmienia → patrz tabela. Dla zbycia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych warunki te pozostaną bez zmian.

W przypadku dostaw towarów kupujący będzie zobowiązany do rozliczenia VAT, jeżeli:

- 1) jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny,
- 2) nabywa towary wymienione w załączniku nr 11,
- 3) dostawca tych towarów jest podatnikiem, czyli prowadzi działalność gospodarczą i nie korzysta ze zwolnienia od VAT na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (tzw. podmiotowe zwolnienie do limitu 150 000 zł wartości sprzedaży),
- 4) dostawa tych towarów nie korzysta ze zwolnienia od VAT,
- 5) łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, bez kwoty podatku, przekracza kwotę 20 000 zł.

Dla podatników istotne jest, że warunki 1-4 obowiązują dla wszystkich towarów z załącznika nr 11, natomiast warunek 5 tylko dla „sprzętu elektronicznego”, czyli komputerów przenośnych, telefonów komórkowych oraz konsol.

PRZYKŁAD

DOSTAWA DLA PODATNIKA VAT ZWOLNIONEGO

Podatnik dokonuje dostawy towaru (złota w postaci sztabek o próbie 0,999) dla nabywcy, który korzysta ze zwolnienia od VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy. Kto w takiej sytuacji ma rozliczyć VAT?

Złoto w postaci sztabek o próbie 0,999 jest traktowane jako złoto inwestycyjne, a więc od 1 lipca będzie wymienione w załączniku nr 11. Niezależnie od tego, jakie warunki spełnia dostawca, należy zauważyć, że nabywca korzysta ze zwolnienia od VAT (tzw. podmiotowe zwolnienie), a więc jeśli jest on zarejestrowany na potrzeby VAT, to musi być zarejestrowany jako podatnik VAT zwolniony. Oznacza to, że za rozliczenie VAT odpowiada dostawca. Faktura może być wystawiona z VAT 23 proc. albo ze zwolnieniem od VAT, gdyż w przypadku dostawy złota inwestycyjnego możliwe są oba przypadki.

PRZYKŁAD

DOSTAWA W ZESTAWIE

Podatnik sprzedaje zestaw składający się z telefonu komórkowego i akcesoriów

(specjalne słuchawki, zamienne eufii, uchwyty i ładowarka do samochodu itp.). W takiej sytuacji dostawa telefonu podlega opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia, natomiast dostawa akcesoriów jest opodatkowana na zasadach ogólnych (faktura z kwotą VAT). Jeżeli cały zestaw byłby objęty jedną ceną (niezależnie od tego, czy nabywca chce akcesoria czy nie), całość (cała cena) powinna podlegać odwrotnemu obciążeniu.

Jeden limit - jedna umowa

Dostawa sprzętu elektronicznego będzie podlegać nieco innym zasadom niż pozostałych towarów wymienionych w załączniku nr 11. Nowością wprowadzaną od 1 lipca 2015 jest bowiem limit wartości sprzedaży, który wynosi 20 000 zł (netto) i którego przekroczenie powoduje automatycznie obowiązek rozliczenia VAT przez nabywcę. Limit ten obowiązuje tylko dla sprzętu elektronicznego. Dla pozostałych towarów dostawa nawet o wartości 1 zł powoduje obowiązek rozliczenia VAT w ramach odwrotnego obciążenia.

Co ważne, limit ten nie ma zastosowania do kwoty z faktury, kwoty z zamówienia, wartości sprzedaży w danym miesiącu czy w danym dniu. Ma on zastosowanie do tzw. jednolitej gospodarczo transakcji. Ustawodawca rozumie przez to dostawę sprzętu elektronicznego wynikające z zawartej umowy - pisemnej albo ustnej. Co to oznacza w praktyce? Dla wartości tego limitu nie ma znaczenia, ile zamówień zostało złożonych w ramach tej umowy, ile dostaw zostało zrealizowanych, a nawet ile faktur dokumentujących dostawę zostało wystawionych. Chodzi o wartość transakcji wynikającą z takiej umowy. Jeśli umowa będzie obowiązywała przez długi czas, np. trzy lata, to limit dotyczy łącznie wszystkich dostaw sprzętu elektronicznego przez całe trzy lata.

PRZYKŁAD

WARIANTY TRANSAKCJI BEZ ODWROTNEGO OBCIĄŻENIA

1. Nabywca kupił jednorazowo 8 laptopów po cenie 2,5 tys. zł netto/szt. (wartość 20 000 zł). Wydanie i fakturuwanie jednorazowe.
2. Nabywca nie ma zawartej żadnej stałej umowy o współpracy z dostawcą i kupuje u niego laptopy po 2,5 tys. zł netto/szt.:
 - 4 komputery w lipcu,
 - 5 komputerów w sierpniu,
 - 3 komputery we wrześniu,
 - 6 komputerów w listopadzie,
 - 8 komputerów w grudniu.Dostawa w każdym miesiącu fakturowana jest odrębnie.

• NOWE TOWARY, KTÓRYCH DOSTAWA PODLEGA ODWROTNEMU OBCIĄŻENIU

Lp.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)
21a	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
22a	ex 24.41.20.0	Złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu, lub w postaci proszku - wyłącznie złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 22b
22b	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
22c	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 325 tysięcznych lub większej, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
22d	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
22e	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
22f	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
22g	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
27a	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
28a	ex 26.20.11.0	Przenośne maszyny do automatycznego przetwarzania danych, o masie <= 10 kg, takie jak: laptopy i notebooki; komputery kieszonek (np. notesy komputerowe) i podobne - wyłącznie komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy
28b	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych - wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
28c	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem - z wyłączeniem części i akcesoriów
28d	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 325 tysięcznych lub większej, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym

lipca: trochę zalet i sporo usterek

• ZDANIEM AUTORA

Zdzisław
Modzelewski

doradca podatkowy,
partner GWW Tax, www.gww.pl



Wyłączenie odpowiedzialności dostawcy jest iluzoryczne

Ochrona dostawcy przed nieuczciwym nabywcą, jaką przewidują znolizowane przepisy ustawy o VAT, jest fikcją. Ustawodawca stwarza wrażenie, że rozłożył parasol ochronny nad dostawcą. W praktyce to mocno wątpliwe. Dlaczego? Nowela przewiduje, że jeżeli sprzedawca dokonał dostawy sprzętu elektronicznego, dla której podatnikiem jest nabywca, i podjął równocześnie wszelkie niezbędne środki celem rzetelnego rozliczenia podatku od tej dostawy, to nie ma obowiązku rozliczenia podatku z tytułu tej dostawy. Nie ma takiego obowiązku również wtedy, gdy po zrealizowaniu tej dostawy ustalono, że wskutek działania nabywcy nie zostały spełnione przesłanki, które nakładają obowiązek podatkowy na nabywcę, o którym to działaniu dostawca przy zachowaniu należytej staranności nie wiedział lub nie mógł wiedzieć. Warunkiem wyłączenia odpowiedzialności dostawcy jest jednak to, żeby zapłać należności z tytułu dostawy towarów nastąpiła z rachunku płatniczego nabywcy, w tym przy użyciu karty płatniczej lub podobnego instrumentu płatniczego, jeśli umożliwiają one dostawcy towarów identyfikację podmiotu składającego zlecenie płatnicze. Takie rozwiązanie nie spełni pokładanych w nim oczekiwań. Nabywca może bowiem oszukać sprzedawcę, że jest podatnikiem VAT czynnym, co może nastąpić, gdy nabywca posłuży się danymi realnie istniejącego podatnika. Sprzedawca nie ma bowiem praktycznie żadnych metod na zweryfikowanie podanych informacji. Natomiast warunek dotyczący płatności (identyfikujący nabywcę) wyklucza w praktyce ochronę wynikającą z tego rozwiązania – kupujący, który chce oszukać sprzedawcę, raczej nie poda prawdziwych danych i będzie płacił gotówką. ©

3. Nabywca ma podpisaną stałą umowę o współpracy z dostawcą, ale z warunków umowy mogą korzystać również inne podmioty powiązane z nabywcą. Trzy spółki z grupy tego samego dnia zamówiły po 8 laptopów każdy w cenie 2,5 tys. zł netto/szt. Dostawca wystawił na każdą ze spółek odrębną fakturę.

4. Nabywca zamówił u dostawcy 8 laptopów po cenie 2,5 tys. zł netto/szt. (wartość 20 000 zł) oraz 8 monitorów do tych laptopów po cenie 1 tys. zł netto/szt. (wartość 8000 zł).

Kiedy potrzebna jest korekta

Podatnicy muszą również pamiętać, że w przypadku przekroczenia limitu 20 000 zł odwrotnemu obciążeniu podlegają wszystkie dostawy zrealizowane w ramach danej umowy, także te, które były dokonane i zafakturowane przed przekroczeniem limitu. To istotnie komplikuje sytuację obu stron transakcji. Dlaczego? Gdyby na takie wcześniejsze dostawy sprzedawca wystawił faktury z kwotą VAT, jest zobowiązany wystawić korekty faktur (do kwoty netto) i oddać kwotę VAT nabywcy. Nabywca natomiast musi skorygować wcześniej odliczony VAT z tych faktur (korekta wstecz) i wykazać odwrotne obciążenie (w rozliczeniu za miesiąc powstania obowiązku podatkowego).

Jeśli umowa została zawarta przed 1 lipca 2015 r., to na potrzeby przekroczenia limitu należy przyjąć jedynie wartość dostaw realizowanych od 1 lipca.

Długie kontrakty z wątpliwościami

Strony nie powinny mieć wątpliwości z ustaleniem,

która z nich obowiązana jest rozliczyć VAT w przypadku umów realizowanych jednorazowo (jedno zamówienie, nawet jeśli dostawy będą realizowane i fakturowane częściowo). Jeśli wartość tego zamówienia odnośnie do sprzętu elektronicznego wynosi 20 000 zł netto lub mniej, to VAT rozlicza sprzedawca. Powyżej 20 000 zł netto VAT rozlicza nabywca.

Wątpliwości pojawiają się w stosunku do umów, które trwają dłuższy czas i mogą dotyczyć wielu zamówień, dostaw lub faktur, ale w momencie zawierania takiej umowy strony nie wiedzą, czy w części dotyczącej sprzętu elektronicznego limit 20 000 zł (netto) zostanie przekroczony. Wydaje się, że ustawodawca popełnił błąd w stosunku do takich przypadków. Brak jakiegokolwiek regulacji w tym zakresie oznacza dla obu stron transakcji ryzyko, którego nie da się wyeliminować. Ryzyko to mamy w każdej z dwóch możliwych sytuacji: pierwsza będzie negatywna z punktu widzenia kupującego, druga sprzedającego.

SYTUACJA 1: Strony mogą przyjąć, że raczej nie przekroczą limitu, i wówczas wszystkie jednostkowe dostawy sprzętu elektronicznego są fakturowane z kwotą VAT. Jednak po ewentualnym przekroczeniu limitu faktury i deklaracje muszą zostać skorygowane ze wszystkimi negatywnymi konsekwencjami, głównie dla nabywcy – np. zawyżony VAT naliczony u nabywcy i obowiązek zapłaty odsetek.

SYTUACJA 2: Strony mogą przyjąć, że raczej przekroczą limit, i wówczas każda dostawa sprzętu elektronicznego jest fakturowana w schemacie odwrotnego obciążenia. Dopóki umowa nie zostanie rozwiązana, dopóty limit ciągle może być przekroczony (na-

wet np. za pięć lat). Jeśli jednak z jakiegoś powodu umowa zostanie rozwiązana przed przekroczeniem limitu, to ryzyko ponosi głównie sprzedawca. Sprzedawca będzie musiał wystawić korekty (zwiększyć cenę o kwotę VAT), zapłacić zaległy VAT wraz z odsetkami i odzyskać kwotę VAT od nabywcy. Jeśli chodzi o nabywcę, to wystarczy, że odpowiednio skoryguje swoje rozliczenia w deklaracji.

W celu uniknięcia tych wątpliwości i ryzyka podatkowego wystarczyłoby, aby ustawodawca wprowadził np. opcję wyboru odwrotnego obciążenia także przy transakcjach poniżej limitu 20 000 zł. Jednak przepisy, które wchodzą w życie 1 lipca 2015 r., nie przewidują takiej możliwości.

PRZYKŁAD WARIANTY TRANSAKCYJ Z ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM

1. Dostawca sprzedaje jednorazowo 10 laptopów po cenie 2,5 tys. zł netto/szt.
2. Dostawca sprzedaje na podstawie zawartej umowy 10 laptopów po cenie 2,5 tys. netto/szt., ale wydaje towar i fakturę dostawy następująco: 2 komputery w lipcu, 3 komputery w sierpniu, 1 komputer we wrześniu, 3 komputery w październiku i 1 komputer w grudniu.
3. Nabywca na podstawie ogólnej umowy o współpracy zamówił od dostawcy 5 laptopów po cenie 2,5 tys. zł netto/szt. Następnie miesiąc później zamówił kolejną partię takich samych laptopów. Sprzedawca wydał cały towar jednorazowo lub w 2 partiach.

Urzednicy sprawdzają

Zasadą jest, że jednolita gospodarczo transakcja oznacza transakcje wynikające z jednej umowy. Jednak w niektórych przypadkach organy podatkowe będą mogły łączyć wartość kilku umów i sprawdzać przekroczenie limitu 20 000 zł. Za jednolitą gospodarczo transakcję można uznać również transakcję obejmującą więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegają od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie sprzętem elektronicznym. Decyzje urzędników będą zatem uznaniowe. Taki przypadek powinien dotyczyć jedynie transakcji, która została sztucznie podzielona na odrębne transakcje (umowy), w celu uniknięcia odwrotnego obciążenia.

PRZYKŁAD KILKA UMÓW I JEDEN LIMIT

Nabywca chciał zakupić 20 laptopów po cenie 2,5 tys. zł netto/szt. (wartość 50 000 zł), ale podzielił takie zamówienie na formalnie trzy odrębne zamówienia (umowy). Nabywca miał nabywać od dostawcy w kolejnych dniach odpowiednio: 7, 7 i 6 szt. laptopów. Każda z tych dostaw formalnie była realizowana na podstawie odrębnej umowy, odrębnego zamówienia, była odrębnie fakturowana i żadna z nich nie przekraczała wartości 20 000 zł netto. Jednak umowy dotyczące zakupu sprzętu elektronicznego

Informacje podsumowujące na formularzu VAT-27

Od 1 lipca 2015 r. dla potrzeb VAT pojawi się nowa deklaracja – informacja podsumowująca w obrocie krajowym. Ma ona być oznaczona jako VAT-27. Informacja ta będzie składana na takich samych zasadach jak odpowiednie deklaracje podatkowe, czyli miesięcznie albo kwartalnie, w terminie do 25. dnia następnego okresu rozliczeniowego. Będzie zawierała: nazwę lub imię i nazwisko oraz NIP nabywcy i łączną wartość (za dany okres rozliczeniowy) dostaw towarów oraz świadczonych usług dla tego nabywcy. Informację podsumowującą będą składali tylko sprzedawcy towarów i usług za okresy rozliczeniowe, w których powstał obowiązek podatkowy, niezależnie od tego, kiedy zostanie wystawiona faktura oznaczona „odwrotne obciążenie”. Będzie ona dotyczyła tylko transakcji, dla których zobowiązaniem do rozliczenia VAT będzie nabywca. ■

o wartości bliskiej limitu 20 000 zł oraz relatywnie często występujące mogą oznaczać, że organ podatkowy zsumuje wartość tych umów. W takim przypadku okaże się, że limit został ewidentnie przekroczony. Główne ryzyko poniesie nabywca, gdyż dostaw faktury z kwotą VAT, ale nie będzie miał prawa odliczyć tego podatku. Co więcej, nabywca może mieć problem z odzyskaniem kwoty VAT od dostawcy, gdyż ten w dalszym ciągu może uważać, że limit obowiązuje nie na wszystkie razem, ale na każdą transakcję odrębnie.

Rabaty i pomyłki

W przypadku dostawy sprzętu elektronicznego, dla której limit został przekroczony, gdy zobowiązany do rozliczenia VAT będzie nabywca, mogą się pojawić wątpliwości związane z wystawieniem korekty faktury, która obniży wartość sprzedaży netto poniżej wskazanego limitu. Jeżeli korekta jest konsekwencją rabatu, skonta lub zwrotu towarów, czyli wynika z relacji umownej, to nie wpływa na określenie podmiotu obowiązanego do rozliczenia VAT, czyli w dalszym ciągu odpowiada za to nabywca.

Jeśli jednak faktura korygująca jest konsekwencją błędu (np. w pierwotnej fakturze omyłkowo została zawyżona cena i teraz musi ona być obniżona), to w rzeczywistości nie doszło do przekroczenia limitu i w takiej sytuacji zobowiązaniem do rozliczenia VAT będzie sprzedawca.

Zaliczki na poczet dostawy

Nowe przepisy regulują sytuację stron również w przypadku wystąpienia transakcji, dla których została uiszczona zaliczka, a następnie została zrealizowana dostawa towarów. Może bowiem zdarzyć się tak, że pomiędzy tymi dwoma zdarzeniami zmieni się sytuacja nabywcy, np. zaliczka była wpłacana w momencie, w którym VAT powinien rozliczyć sprzedawca, natomiast dostawa towarów będzie realizowana w momencie, w którym VAT rozlicza już nabywca. Oczywiście może być również odwrotnie. W takim przypadku, gdy następuje zmiana określenia podatnika dla takiej dostawy, korektę rozliczenia zaliczki w związku z tą zmianą robi się w rozliczeniu za okres, w którym miała miejsce dostawa tych towarów.

PRZYKŁAD ZALICZKA PRZED 1 LIPCA, ALE DOSTAWA PO 1 LIPCA

Dostawca aluminium nieobrobionego plastycznie dostaw w czerwcu 2015 r. przedpłatę od podatnika VAT czynnego w wysokości 1 mln zł na poczet dostawy, która będzie zrealizowana w sierpniu 2015 r. W momencie otrzymania takiej przedpłaty zobowiązaniem do rozliczenia VAT jest dostawca, który wystawił fakturę z kwotą VAT. Po otrzymaniu faktury nabywca odliczył VAT naliczony (w deklaracji za czerwiec). Realizacja dostawy aluminium w sierpniu oznacza, że zobowiązaniem do rozliczenia VAT jest już nabywca, jeżeli ciągle jest on zarejestrowany jako podatnik VAT czynny (dostawca musi sprawdzić status nabywcy także na moment dostawy towaru). Oznacza to więc, że VAT od przedpłaty powinien być odpowiednio skorygowany w rozliczeniu za sierpień (nie koryguje się deklaracji czerwcowej ani u dostawcy, ani u nabywcy):

- 1) Dostawca wystawia korektę faktury na kwotę VAT i zwraca VAT nabywcy, a sam odlicza VAT z urzędu skarbowego (np. poprzez pomniejszenie kwoty VAT do zapłaty za sierpień) i jednocześnie wykazuje całą wartość dostawy w deklaracji i w informacji podsumowującej składanej za sierpień,
- 2) Nabywca koryguje VAT odliczony w czerwcu w rozliczeniu za sierpień i w deklaracji za sierpień wykazuje odwrotne obciążenie.

Odmienne będzie rozliczanie zaliczka lub przedpłata w sytuacji, gdy dostawca dostaw taką kwotę przed 1 lipca, a zaliczka powinna zostać opodatkowana VAT u nabywcy, a do dostawy towaru dojdzie po 1 lipca, gdy VAT będzie już rozliczany przez sprzedawcę. Taka sytuacja będzie możliwa tylko wtedy, gdy nabywca na moment dostawy nie będzie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny (może być jako podatnik VAT zwolniony), a przedmiotem dostawy będzie towar wymieniony obecnie w załączniku nr 11. W takiej sytuacji, zarówno zaliczka, jak i pozostała wartość dostawy musi zostać rozliczona przez nabywcę: jeśli dostawa towarów „rozpoczęła się” w ramach odwrotnego obciążenia (w związku z otrzymaną zaliczką), to musi zakończyć się także odwrotnym obciążeniem. ©

Artykuł powstał we współpracy z GWW.