

## Zmiany w VAT – SLIM VAT 2

21 września 2021, 10:11

**Zmiany w VAT. 1 października 2021 r. wchodzi w życie zdecydowana większość przepisów ustawy z 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo bankowe wprowadzającej tzw. pakiet SLIM VAT 2, która została opublikowana w Dzienniku Ustaw 6 września 2021 r. Część zmian weszła w życie już 7 września br. Co się zmienia w rozliczeniach VAT?**

### SLIM VAT 2

Ministerstwo Finansów wskazywało, że pakiet Slim VAT 2 wpisuje się w odpowiedź na postulaty przedsiębiorców kierowane do Prezesa Rady Ministrów oraz do Ministerstwa Finansów w związku z potrzebą przeciwdziałania negatywnym skutkom społeczno-gospodarczym pandemii COVID-19. Zmiany w przeważającej większości mają wejść w życie z dniem 1 października 2021 r.

**Ustawa obejmuje m.in. zmiany w zakresie podatku od towarów i usług, wśród których wyróżnić można następujące:**

### TRANSAKCJE ŁAŃCUCHOWE (ART. 22 UST. 2E I 3 USTAWY O VAT)

Ustawa przewiduje wprowadzenie regulacji, która w przypadku eksportu lub wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów określa jednoznacznie, której dostawie będzie przyporządkowana wysyłka lub transport towarów, gdy w transakcji łańcuchowej to nie nabywca lub podmiot pośredniczący organizują transport. Założeniem będzie, że jeśli transport jest organizowany przez pierwszego lub ostatniego nabywcę, to wysyłka lub transport towarów będzie przyporządkowany dostawie

organizowanej przez pierwszego lub ostatniego nabywcę.

### ZMIANA ZASAD ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO Z TYTUŁU IMPORTU USŁUG (ART. 86 UST. 10B I 10H USTAWY O VAT)

Zmiany w zakresie art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawa o VAT) mają na celu modyfikację warunku polegającego na ustanowieniu terminu, zgodnie z którym skorzystanie z prawa do odliczenia jest uzależnione od wykazania w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy – zmiana ta stanowi realizację wyroku TSUE z dnia 18 marca 2021 r. w sprawie C-895/19 A. Trybunał uznał, że przepisy prawa unijnego stoją na przeszkodzie stosowaniu obowiązujących w Polsce rozwiązań w zakresie terminu odliczenia VAT z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Chodzi o obecnie obowiązującą zasadę, zgodnie z którą odliczenie VAT w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym VAT jest należny, jest możliwe pod warunkiem, że podatnik wykaże ten VAT należny w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przeciwnym przypadku, podatek naliczony wykazywany jest na „bieżąco”. Zdaniem Trybunału, nie jest dopuszczalne zakazanie podatnikom prawa do odliczenia VAT za ten sam okres rozliczeniowy, w którym deklarowany jest VAT należny. Rozwiązania takie wykraczają bowiem poza to, co jest konieczne do

zapewnienia prawidłowego poboru podatku oraz zapobiegania oszustwom podatkowym. Dostosowując przepisy do powyższego orzeczenia, odstąpiono od tego warunku.

W ślad za powyższą zmianą należało również dokonać identycznej zmiany w art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT, odnoszącym się do transakcji importu usług, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w ramach własnego przedsiębiorstwa, rozliczanych w ramach systemu odwrotnego obciążenia. W związku z powyższym w zakresie tych transakcji zrezygnowano z warunku rozliczenia podatku należnego w terminie 3 miesięcy jako warunku do odliczenia VAT naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym co deklarowany podatek należny.

Zgodnie z nowym brzmieniem przepisów art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. b i pkt 3 ustawy o VAT prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w przypadkach w nich wskazanych, **będzie powstawało w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.**

W odniesieniu do prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, nadal utrzymany pozostanie warunek otrzymania faktury, w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a ustawy o VAT). Należy wskazać, że w wyroku w sprawie C-895/19 TSUE

nie zakwestionował istniejącego warunku. Uwzględniając jednak wyrok Trybunału, aby umożliwić podatnikom realizację prawa od odliczenia VAT za ten sam okres rozliczeniowy, w którym deklarowany jest podatek należny, konieczna jest zmiana art. 86 ust. 10h ustawy o VAT. Zgodnie bowiem z obecnym brzmieniem tego przepisu, jeżeli podatnik otrzyma fakturę w terminie późniejszym niż określony w art. 86 ust. 10b pkt 2 lit. a ustawy o VAT, może on dokonać odliczenia podatku naliczonego w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał fakturę.

Zgodnie z nowym brzmieniem art. 86 ust. 10h ustawy o VAT, podatnik w powyżej opisanej sytuacji **będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego w tym samym okresie rozliczeniowym, w którym zadeklarował podatek należny.**

**Zmiana powyższych przepisów obowiązuje od dnia następującego po dniu ogłoszenia ustawy, czyli od dnia 7 września 2021 r.**

## **ODLICZENIE PODATKU NALICZONEGO POPRZEZ KOREKTĘ (ART. 86 UST. 13 USTAWY O VAT)**

Zmiana przewiduje, że w przypadku przekroczenia okresu ujmowania faktury zakupowej „na bieżąco”, podatnik będzie miał możliwość skorygowania deklaracji podatkowej:

1. za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo
  2. za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych – przypadających bezpośrednio po okresie rozliczeniowym w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego,
- nie później niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo.

## **KOREKTA „IN MINUS” W PRZYPADKU IMPORTU USŁUG I WNT (ART. 29A UST. 15A, ART. 30A UST. 1A I ART. 86 UST. 19C USTAWY O VAT)**

Ustawa zakłada uregulowanie zasad dotyczących okresu, w którym podatnik powinien rozliczyć korektę obniżającą podstawę opodatkowania w przypadku importu usług oraz WNT. Aktualnie, w związku z brakiem ustawowych regulacji w tym zakresie, podatnicy bazują na praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych. Planowana nowelizacja ma natomiast jednoznacznie **potwierdzić i uporządkować tę praktykę.** Tym samym, w ustawie o VAT wprost znaleźć się ma przepis wiążący moment ujęcia korekty z momentem powstania jej przyczyny. Tym samym:

- korekta spowodowana przyczynami powstałymi już na etapie zawarcia danej transakcji (np. błędnie określona cena, ilość) będzie musiała zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym wykazano pierwotną transakcję,
- korekta spowodowana przyczynami zaistniałymi już po dokonaniu transakcji (np. udzielenie dodatkowego rabatu czy skonta) będzie rozliczana na bieżąco, w deklaracji za miesiąc zaistnienia przyczyny korekty.

Korekta po stronie podatku należnego będzie wiązała się z obowiązkiem dokonania analogicznej korekty po stronie podatku naliczonego w tym samym okresie.

## **KOREKTA DEKLARACJI Z TYTUŁU IMPORTU TOWARÓW (ART. 33A UST. 6A I 7 USTAWY O VAT)**

Zmiana ma na celu umożliwienie podatnikowi rozliczającemu podatek z tytułu importu towarów bezpośrednio w deklaracji podatkowej dokonania korekty deklaracji w sytuacji gdyby podatnik w pierwotnej deklaracji nie rozliczył w prawidłowej wysokości tego podatku. Podatnik będzie mógł złożyć korektę deklaracji

w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym miał rozliczyć podatek z tytułu importu towarów. W przypadku gdy podatnik nie rozliczy podatku w prawidłowej wysokości i nie złoży w terminie stosownej korekty deklaracji, utraci prawo do rozliczenia podatku w deklaracji. Podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku wraz z odsetkami. Utrata prawa do rozliczenia podatku w deklaracji podatkowej dotyczyć będzie podatku wykazanego w zgłoszeniu celnym, z którego podatek nie został w całości rozliczony w deklaracji podatkowej.

Przed zmianą przepisów wprowadzoną z dniem 1 października 2020 r. mocą ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. warunkiem do skorzystania z rozliczenia zgodnie z art. 33a ustawy o VAT było przedstawienie naczelnikowi urzędy celno-skarbowego dokumentów potwierdzających rozliczenie podatku w deklaracji podatkowej w terminie 4 miesięcy po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów. W praktyce przepis ten umożliwiał podatnikowi dokonanie korekty deklaracji w przypadku stwierdzenia przez tego podatnika lub jego przedstawiciela, że wykazana została nieprawidłowa kwota podatku i przedstawienia w terminie dokumentów potwierdzających prawidłowe rozliczenie podatku. Przed zmianą przepisy uniemożliwiały dokonanie korekty po upływie terminu do złożenia deklaracji podatkowej, w której podatnik miał rozliczyć podatek należny z tytułu importu towarów. Powyższe rozwiązanie przywróci stosowaną wcześniej przez podatników praktykę.

**Zmiana powyższych przepisów obowiązuje od dnia następującego po dniu ogłoszenia ustawy, czyli od dnia 7 września 2021 r.**

## **SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI (ART. 43 UST. 10 PKT 2 ORAZ ART. 43 UST 11 USTAWY O VAT)**

Ustawa przewiduje dopuszczenie możliwości składania zgodnego oświadczenia dostawcy i nabywcy o wyborze opodatkowania nieruchomości

ści podatkiem VAT w samym akcie notarialnym. Zmiana brzmienia art. 43 ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT wprowadza dla dokonującego dostawy i nabywcy budynku, budowli lub ich części możliwość złożenia zgodnego oświadczenia o wyborze opodatkowania dostawy tych obiektów zgodnie z:

- dotychczasowym rozwiązaniem (lit. a), tj. przed dniem dokonania dostawy tych obiektów – właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego lub
- rozwiązaniem dodatkowym (lit. b) – w akcie notarialnym, do zawarcia którego dochodzi w związku z dostawą tych obiektów.

W efekcie zmiana art. 43 ust. 10 pkt 2 lit. b ustawy o VAT stanowi alternatywę dla podatników VAT w stosunku do dotychczasowego rozwiązania zawartego w art. 43 ust. 10 pkt 2 lit. a – obowiązku złożenia najpóźniej przez dniem dokonania dostawy budynku, budowli lub ich części oświadczenia o wyborze opcji opodatkowania właściwemu dla nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego ds. VAT.

Oznacza to, że strony dostawy budynku, budowli lub ich części będą mogły dokonać wyboru i albo złożyć właściwemu dla nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego ds. VAT zgodne oświadczenie o wyborze opodatkowania VAT dostawy tych obiektów – najpóźniej na dzień przed dokonaniem dostawy tej nieruchomości, albo złożyć to oświadczenie w akcie notarialnym.

Dopuszczalne jest zatem zawarcie w akcie notarialnym zgodnego oświadczenia nabywcy i dostawcy o wyborze opodatkowania podatkiem VAT dostawy budynków, budowli lub ich części.

Do oświadczeń złożonych przez strony dostawy tych obiektów zarówno właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego, jak i do oświadczeń złożonych w akcie notarialnym będzie miał zastosowanie art. 43 ust. 11 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem oświadczenie to musi również zawierać planowaną datę

zawarcia umowy dostawy budynku, budowli lub ich części.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy „ (...) *brzmienie proponowanego art. 43 ust. 10 pkt 2 lit. b wskazuje na oświadczenie, które mogą złożyć zarejestrowani podatnicy VAT czynni przed notariuszem w akcie notarialnym.*

*Przy czym projektowane w art. 43 ust. 10 pkt 2 lit. b rozwiązanie nie generuje odrębnego obowiązku przekazywania przez podatnika do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla nabywcy odpisu aktu notarialnego, w którym zawarto oświadczenie.*

*Wprowadzenie proponowanego rozwiązania oznacza efektywnie, że podatnicy dokonujący wyboru złożenia zgodnego oświadczenia o wyborze opodatkowania nieruchomości w akcie notarialnym, nie będą mieli odrębnego obowiązku składania, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla nabywcy, oświadczenia dotyczącego wyboru opodatkowania przed dokonaniem tej dostawy”.*

**Samochód osobowy wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej (art. 86a ust. 12, 13 i 14 ustawy o VAT) – zmiana terminu złożenia VAT 26**

Zmiana przewiduje wydłużenie terminu obowiązku składania VAT-26 od samochodów używanych w 100% w działalności gospodarczej, a więc takich, w stosunku do których jest prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu oraz, które nie są wykorzystywane w żaden sposób na użytek prywatny, do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został poniesiony pierwszy wydatek związany z takim samochodem; informacja ma być złożona nie później niż w terminie złożenia ewidencji JPK\_V7/V7-K za dany miesiąc, również w odniesieniu do podatników rozliczających się kwartalnie; w przypadku niezłożenia w terminie informacji, o której mowa powyżej, uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację.

W przypadku zmiany wykorzystywania pojazdu samochodowego podatnik jest obowiązany do aktualizacji informacji, o której mowa wyżej, najpóźniej do końca miesiąca, w którym dokonał tej zmiany.

### **ULGA NA ZŁE DŁUGI (ART. 89A I 89B USTAWY O VAT)**

Ustawa przewiduje dostosowanie przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. do orzeczenia TSUE z dnia 7 grudnia 2020 r. w sprawie C-335/19, w którym Trybunał stwierdził niezgodność polskich regulacji w obszarze ulgi na złe długi z Dyrektywą VAT. W wyniku realizacji orzeczenia Trybunału, pakiet SLIM VAT 2 **zniesie obecne wymogi zastosowania ulgi** w zakresie tego, by dłużnik na moment dostawy towarów/świadczenia dla niego usług **oraz** na dzień poprzedzający korektę deklaracji przez wierzyciela był zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT oraz nie był w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, upadłościowego lub w likwidacji. Proponowane zmiany przewidują **jednak utrzymanie wymogu**, by na dzień poprzedzający złożenie korekty wierzyciel pozostawał zarejestrowanym podatnikiem VAT.

Ponadto, ustawa przewiduje **dopuszczenie stosowania ulgi w przypadku, gdy nabywcą (dłużnikiem) są osoby fizyczne lub podatnicy VAT korzystający ze zwolnienia**. W tym przypadku jednak Ministerstwo chce wprowadzić dodatkowe elementy zabezpieczające przed wykorzystywaniem ulgi na złe długi w celach oszustw lub wyłudzeń VAT – korekty będzie można dokonać, jeżeli wierzytelność zostanie potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana do postępowania egzekucyjnego lub wierzytelność zostanie wpisana do krajowego rejestru długów lub wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką.

Dodatkowo, pakiet zakłada również wydłużenie terminu na skorzystanie z mechanizmu **z 2 do 3 lat od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność licząc od koń-**

ca roku, w którym została ona wystawiona.

**Definicja „państwa członkowskiego” i „terytorium Unii Europejskiej”**

Modyfikację definicji „państwa członkowskiego” oraz „terytorium Unii Europejskiej” w związku z opuszczeniem przez Zjednoczone

Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej Unii Europejskiej, poprzez skreślenie wyrazów odnoszących się do tego państwa w powyższych definicjach.

**Podstawa prawna:** ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz

ustawy – Prawo bankowe – Dz. U. z 2021 r., poz. 1626.

Katarzyna Wawrzonkiewicz  
Barbara Głowacka  
Instytut Studiów Podatkowych