ZMIANY W ZAKRESIE MECHANIZMU ODWRÓCONEGO OBCIĄŻENIA VAT

1 lipca 2015 r. wejdą w życie nowe przepisy w zakresie rozszerzenia i doprecyzowania regulacji zawartych w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), dalej jako „ustawa o VAT", dotyczących mechanizmu odwróconego obciążenia, których celem jest zapewnienie większej skuteczności tego instrumentu. Przepisy te zostały wprowadzone ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605).

W ramach mechanizmu odwróconego obciążenia (ang. reverse charge mechanism) zobowiązany do rozliczenia podatku należnego od dokonanej czynności podlegającej opodatkowaniu (dostawa towarów lub świadczenie usług) jest nabywca (podmiot, na rzecz którego dokonywana jest dostawa towarów lub świadczona jest usługa) – zamiast sprzedawcy (dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługę), jak ma to miejsce zgodnie z zasadami ogólnymi.

Powołane po omówieniu poszczególnych zagadnień jako podstawa prawna przepisy ustawy o VAT uwzględniają zmiany wprowadzane z dniem 1 lipca 2015 r. ww. ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r.

I. ROZSZERZENIE ZAKRESU TOWARÓW OBJĘTYCH MECHANIZMEM ODWRÓCONEGO OBCIĄŻENIA

Od 1 lipca 2015 r. tym szczególnym sposobem rozliczenia podatku należnego będą objęte transakcje, których przedmiotem będą (oprócz towarów wymienionych już obecnie w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, tj. towarów z kategorii stali, miedzi oraz odpadów, surowców wtórnych oraz złomu) również – sklasyfikowane według Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług - takie towary jak:

1. **towary z kategorii stali** – arkusze żeberkowane ze stali niestopowej (PKWiU 24.33.20.0),

2. **towary z kategorii złota**:

- ✓ złoto nieobrobione plastycznie lub w postaci półproduktu lub w postaci proszku – wyłącznie o próbie 325 tysięcznych lub większej (PKWiU ex 24.41.20.0),
- ✓ złoto inwestycyjne (złoto w postaci sztabek lub płytek o próbie co najmniej 995 tysięcznych oraz złoto reprezentowane przez papiery wartościowe, jak również złote monety posiadające próbę co najmniej 900 tysięcznych, wybite po roku 1800, które są lub były obowiązującym środkiem płatniczym w kraju pochodzenia oraz są sprzedawane po cenie, która nie przekracza o więcej niż 80% wartości rynkowej złota zawartego w monecie) – w sytuacji, gdy podatnik skorzystał z opcji opodatkowania takiej transakcji,
- ✓ złoto o próbie 325 tysięcznych lub większej, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu (PKWiU ex 24.41.50.0),
- ✓ części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota o próbie 325 tysięcznych lub większej (niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym również pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym (PKWiU ex 32.12.13.0),

3. **telefony komórkowe,** w tym smartfony (PKWiU ex 26.30.22.0),

4. **komputery przenośne** takie jak: tablety, notebooki, laptopy - również występujące pod innymi nazwami handlowymi np. palmtopy, netbooki, minibooki, chromebooki, ultrabooki itp. (PKWiU ex 26.20.11.0),

5. **konsole do gier wideo** (stosowane z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) oraz inne pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem (nawet przenośne) – z wyłączeniem jednak części i akcesoriów do tych urządzeń, takich jak np. kasety z grami, sterowniki gier, kierownice (PKWiU ex 26.40.60.0),

6. **nieobrobione plastycznie metale nieżelazne**

- ✓ aluminium (PKWiU 24.42.11.0),
- ✓ ołów (PKWiU 24.43.11.0),
- ✓ cynk (PKWiU 24.43.12.0),

- ✓ cyna (PKWiU 24.43.13.0),
- ✓ nikiel (PKWiU 24.45.11.0).

Podstawa prawna: załącznik nr 11 do ustawy o VAT (pozycje 21a, 22a - 22g, 27a oraz 28a – 28d)

Przykład 1

Klient – podatnik VAT czynny – dokonuje, od innego podatnika VAT czynnego, zakupu laptopów, telefonów komórkowych i telefonów stacjonarnych do swojej firmy.

Podatek od transakcji powinien być rozliczony następująco:

- zakup laptopów oraz telefonów komórkowych – na zasadzie odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz: część III)
- zakup telefonów stacjonarnych – na zasadach ogólnych.

<u>Dostawa towarów stanowiących zestaw, w skład którego wchodzą towary objęte odwróconym obciążeniem</u>

W praktyce handlowej dość często występują przypadki sprzedaży towarów w formie zestawów (tzw. bundle). W odniesieniu do zakresu towarów, o które rozszerzony zostaje od 1 lipca 2015 r. załącznik nr 11 do ustawy o VAT, dotyczyć to będzie głównie towarów z kategorii elektroniki.

Ponieważ zakres stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia wyznaczony jest, co do zasady, Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (według której klasyfikowane są towary wymienione w załączniku nr 11), reguły związane z klasyfikacjami statystycznymi należy odpowiednio przyjąć w przypadku towarów sprzedawanych w formie zestawów.

Zgodnie z zasadami metodycznymi PKWiU, która jest ściśle powiązana z Nomenklaturą Scaloną (CN), przy zaliczaniu wyrobu do poszczególnych grupowań PKWiU 2008 należy stosować „Ogólne reguły interpretacji Nomenklatury Scalonej (CN)". Ww. reguły, uzupełnione o szczegółowe zasady klasyfikowania towarów pakowanych w zestawy do sprzedaży detalicznej, wyznaczone rozporządzeniem Komisji Europejskiej z 2013 r. (Dz. U. UE 2013/C 105/01) wprowadzającym „Wytyczne dotyczące klasyfikacji

w Nomenklaturze scalonej towarów pakowanych w zestawy do sprzedaży detalicznej", nakreślają sposób klasyfikowania takich zestawów.

Biorąc pod uwagę różny charakter zestawów, jakie mogą pojawić się na rynku (w zależności od rodzajów, właściwości czy ilości elementów tych zestawów), klasyfikowanie tego rodzaju produktów powinno być dokonywane indywidualnie.

Przykłady produktów handlowych sprzedawanych jako „zestaw" (pakowanych razem do sprzedaży detalicznej), w skład którego wchodzą towary objęte od 1 lipca 2015 r. mechanizmem odwróconego obciążenia – sklasyfikowanych na podstawie reguł dotyczących klasyfikacji statystycznych

- ✓ komputer przenośny z modemem lub routerem – stanowią zestaw (któremu zasadniczą rolę nadaje komputer) – zestaw taki objęty jest grupowaniem PKWiU 26.20.11.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ komputer przenośny z myszką – stanowią zestaw (któremu zasadniczą rolę nadaje komputer) – zestaw taki objęty jest grupowaniem PKWiU 26.20.11.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ komputer przenośny z myszką, klawiaturą i etui - stanowią zestaw (któremu zasadniczą rolę nadaje komputer) – zestaw taki objęty jest grupowaniem PKWiU 26.20.11.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ telefon komórkowy ze słuchawkami i ładowarką – stanowią zestaw (któremu zasadniczą rolę nadaje telefon komórkowy) – zestaw taki należy klasyfikować w grupowaniu PKWiU 26.30.22.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ komputer przenośny z zainstalowanym dodatkowym oprogramowaniem – produkt ten mieści się w grupowaniu PKWiU 26.20.11.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ konsola do gier z zainstalowaną grą - produkt ten mieści się w grupowaniu PKWiU 26.40.60.0 → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

- ✓ sprzęt elektroniczny (konsole do gier, telefony komórkowe lub komputery przenośne) wraz z tzw. gadżetami reklamowymi w postaci broszury o charakterze reklamowym lub informacyjnym – produkt taki spełnia w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi definicję zestawu zawierającego drobny/nieistotny artykuł → jego dostawa objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

Uwaga!

Jeśli do ww. zestawu dołożony zostanie gadżet reklamowy o większej wartości, np. pendrive, produkt taki nie będzie mógł być uznany w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi za zestaw zawierający drobne/nieistotne artykuły, każdy z tych towarów powinien być zatem sklasyfikowany oddzielnie.

Przykłady pakowanych razem do sprzedaży detalicznej towarów, które nie mogą być – na podstawie reguł dotyczących klasyfikacji statystycznych **– uznane za zestaw**

- ❖ telefon komórkowy z zegarkiem typu smartwatch – pomimo, że towary te są pakowane razem, nie spełniają warunku do uznania ich w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi za zestaw, powinny być zatem sklasyfikowane oddzielnie.

  Dostawa telefonu komórkowego (PKWiU 26.30.22.0) → objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

Dostawa zegarka typu smartwatch (PKWiU 26.30.23.0) → rozliczana jest na zasadach ogólnych

- telefon komórkowy z opaską typu smartband – pomimo, że towary te są pakowane razem, nie spełniają warunku do uznania ich w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi za zestaw, powinny być zatem sklasyfikowane oddzielnie.

  Dostawa telefonu komórkowego (PKWiU 26.30.22.0) → objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

  Dostawa opaski smartband (PKWiU 26.51.66.0 lub 27.90.11.0) → rozliczana jest na zasadach ogólnych

- telefon komórkowy z akcesoriami (etui, uchwyt do samochodu, ładowarka do samochodu) - pomimo, że towary te są pakowane razem, nie spełniają warunku do uznania ich w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi za zestaw, każdy z tych towarów powinien być zatem sklasyfikowany oddzielnie. W świetle ww. regulacji dotyczących klasyfikacji statystycznych, uchwyt do samochodu nie jest przeznaczony do wykonywania tej samej określonej czynności co pozostałe elementy (artykuły), a niemożliwe jest zbudowanie zestawu w postaci „zestawu wybrakowanego" poprzez wydzielenie z niego tylko niektórych artykułów. Dostawa telefonu komórkowego (PKWiU 26.30.22.0) → objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

  Dostawa etui do telefonu (PKWiU 15.12.12.0), uchwytu do telefonu (PKWiU 22.29.29.0), ładowarki do samochodu (PKWiU 27.11.50.0) → rozliczana jest na zasadach ogólnych

- konsola do gier sprzedawana łącznie z grą, która nie jest zainstalowana (grą w postaci zdrapki lub płyty Blu-Ray) - pomimo, że towary te są pakowane razem, nie spełniają wszystkich warunków do uznania ich w świetle regulacji związanych z klasyfikacjami statystycznymi za zestaw, każdy z tych towarów powinien być zatem sklasyfikowany oddzielnie.

Dostawa konsoli (PKWiU 26.40.60.0) → objęta jest mechanizmem odwróconego obciążenia (jeśli transakcja przekracza określony limit kwotowy – patrz część III)

Dostawa gry w postaci zdrapki (PKWiU 58.21) bądź płyty Blu-Ray (PKWiU 59.11.2) → rozliczana jest na zasadach ogólnych

Uwaga!!!

W związku z występowaniem w obrocie handlowym różnego rodzaju zestawów (różna ilość czy też rodzaj elementów wchodzących w skład zestawu), klasyfikowanie tego rodzaju produktów (nawet w przypadku pewnego ich podobieństwa) powinno być dokonywane indywidualnie.

W przypadku wątpliwości co do sposobu zaklasyfikowania do właściwego grupowania PKWiU konkretnego produktu, o stosowną opinię w tej sprawie można wystąpić do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi.

II. OGRANICZENIE STOSOWANIA MECHANIZMU ODWRÓCONEGO OBCIĄŻENIA WYŁĄCZNIE DO TRANSAKCJI ZAWIERANYCH POMIĘDZY DWOMA PODATNIKAMI VAT CZYNNYMI

Od 1 lipca 2015 r. zastosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia wobec dostaw towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT będzie miało miejsce w sytuacji gdy:

- podatnik – dostawca nie korzysta z tzw. zwolnienia podmiotowego od podatku,
- podatnik – nabywca jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym,
- dostawa nie jest objęta zwolnieniem na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 122 ustawy (zwolnienia dla towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej z VAT oraz dla dostaw złota inwestycyjnego).

Od 1 lipca 2015 r. mechanizm odwróconego obciążenia nie będzie miał zatem zastosowania do transakcji, których przedmiotem będzie dostawa towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, których nabywcą będzie podatnik VAT zwolniony tzw. podmiotowo (tj. korzystający ze zwolnienia w związku z osiągnięciem w poprzednim roku sprzedaży

w wysokości nieprzekraczającej 150 000 zł lub – w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku – ww. kwoty proporcjonalnie do okresu prowadzonej działalności) lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo.
Weryfikację statusu podatkowego nabywcy ułatwi dokonującemu dostawy baza on-line - usługa zamieszczona na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod nazwą „SPRAWDŹ STATUS PODMIOTU W VAT", za pomocą której dostawca będzie mógł potwierdzić czy nabywca jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 pkt 7 lit. b i c ustawy o VAT

Przykład 2
Klient dokonuje zakupu 100 szt. arkuszy żeberkowanych ze stali niestopowej. Sprzedawca dokonuje weryfikacji statusu podatkowego prowadzącego działalność gospodarczą nabywcy.

Sytuacja I
Nabywca jest podatnikiem VAT czynnym ➔ sprzedawca realizuje transakcję na zasadzie odwróconego obciążenia wystawiając fakturę bez podatku.

Sytuacja II
Nabywca nie jest podatnikiem VAT czynnym ➔ sprzedawca realizuje transakcję na zasadach ogólnych wystawiając fakturę na kwotę zawierającą podatek VAT.

Jeżeli nabywca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, wówczas sprzedawca realizuje transakcję na zasadach ogólnych (wystawiając fakturę na kwotę zawierającą podatek, jeżeli nabywca zażąda wystawienia faktury).

Uwaga!
Jeżeli dopiero po dokonaniu transakcji na zasadach ogólnych nabywca zgłosił, że działał w charakterze podatnika, sprzedawca powinien:

- upewnić się co do statusu podatkowego nabywcy np. wykorzystując bazę podatników on-line lub w drodze procedury potwierdzenia tego statusu przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 96 ust. 13 ustawy o VAT) ,
- skorygować dokonane rozliczenie – konieczność realizacji transakcji na zasadzie odwróconego obciążenia w przypadku, gdy nabywca jest podatnikiem VAT czynnym,

a w przypadku gdy dostawa dotyczy elektroniki – przekroczony jest limit kwotowy dokonywanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji (patrz: część III),

- wystawić fakturę na zasadach przewidzianych art. 106a – 106n ustawy o VAT,
- zwrócić nabywcy uiszczony podatek VAT.

Baza on-line podatników VAT czynnych

Weryfikację statusu podatkowego nabywcy ułatwi dokonującemu dostawy baza on-line podatników VAT czynnych, którą udostępniono na Portalu Podatkowym (www.portalpodatkowy.mf.gov.pl).
Usługa ta ma być z założenia dostępna on-line zarówno w części ogólnej systemu, jak i przyszłościowo dla zalogowanych użytkowników.
Ustalenie, czy dany podmiot jest podatnikiem będzie możliwe po podaniu właściwego identyfikatora NIP, przy czym NIP podawany przez użytkownika będzie poddany sprawdzeniu pod kątem poprawności cyfry kontrolnej oraz jego statusu.

III. OGRANICZENIE STOSOWANIA MECHANIZMU ODWRÓCONEGO OBCIĄŻENIA DO DOSTAW NIEKTÓRYCH TOWARÓW POWYŻEJ OKREŚLONEGO LIMITU KWOTOWEGO

Limit transakcyjny

Nowe zasady funkcjonowania w polskich przepisach dotyczących podatku od towarów i usług mechanizmu odwróconego obciążenia przewidują – w przypadku transakcji, przedmiotem których będą **wyroby z kategorii elektroniki** - próg kwotowy, po przekroczeniu którego mechanizm ten będzie miał zastosowanie. Od 1 lipca 2015 r. mechanizm odwróconego obciążenia będzie mieć zastosowanie do dostaw takich towarów jak: telefony komórkowe, komputery przenośne, konsole do gier wideo, czyli tzw. elektroniki, dopiero w przypadku, gdy łączna wartość tych towarów w ramach jednolitej gospodarczo transakcji obejmującej te towary – bez kwoty podatku – przekroczy 20 000 zł.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1c ustawy o VAT

Uwaga!

Limit kwotowy, po przekroczeniu którego będzie miał zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia odnosi się wyłącznie do towarów z kategorii elektroniki (komputery przenośne takie jak: tablety, notebooki, laptopy, telefony komórkowe, w tym smartfony, konsole do gier wideo) – nie dotyczy on innych towarów wymienionych w załączniku nr 11 do ustawy o VAT.

Jednolita gospodarczo transakcja

Za jednolitą gospodarczo transakcję uznaje się transakcję obejmującą:

1. umowę, w ramach której występuje jedna lub więcej dostaw towarów z kategorii elektroniki wymienionej w załączniku nr 11 do ustawy o VAT, nawet jeżeli są one dokonane na podstawie odrębnych zamówień lub wystawianych jest więcej faktur dokumentujących poszczególne dostawy,
2. więcej niż jedną umowę, jeżeli okoliczności towarzyszące tej transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie elektroniką.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1 d i ust. 1e ustawy o VAT

Uwaga!!!

Podstawowa zasada:

Jednolita gospodarczo transakcja = umowa (chociażby obejmowała więcej niż jedną dostawę, zamówienie lub fakturę)

Wyjątek (interpretowany zawężająco):

Jednolita gospodarczo transakcja = więcej niż jedna umowa

⇓

gdy okoliczności towarzyszące transakcji lub warunki, na jakich została ona zrealizowana odbiegają od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie towarami, do których odnosi się limit transakcyjny

Z racji tego, że jednolita gospodarczo transakcja obejmuje jedną lub więcej dostaw towarów, wartość takiej jednolitej transakcji wynika z wartości wszystkich dostaw, które się na nią składają. Wartość każdej z tych dostaw określana jest na zasadach ogólnych wynikających z art. 29a i następnych ustawy o VAT. W szczególności zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest, co do zasady, wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W przypadku dostaw rozliczanych przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia otrzymana przez sprzedawcę od nabywcy zapłata nie zawiera kwoty podatku od towarów i usług.

!!!

Wszystkie wymienione w podanych przykładach wartości nie zawierają kwoty podatku (tzw. kwoty netto)

Przykład 3 - jednolite gospodarczo transakcje (przekraczające wartość 20 000 zł)

I. Przedmiotem zawartej umowy sprzedaży jest 10 szt. telefonów komórkowych po 2 500 zł każdy (1 umowa – 1 dostawa)

II. Przedmiotem zawartej umowy jest dostawa 10 szt. tabletów po 1 500 zł każdy oraz 15 szt. smartfonów po 800 zł każdy (1 umowa – 1 dostawa)

III. Zawarta umowa sprzedaży dotyczy dostawy 15 szt. laptopów po 2 000 zł każdy. Laptopy będą dostarczane nabywcy w transzach po 5 szt. przez 3 kolejne miesiące (1 umowa – 3 dostawy)

IV. Zawarta umowa o współpracy przewiduje dostawy telefonów komórkowych w 2016 r. na łączną kwotę 80 000 zł. Telefony będą dostarczane nabywcy stosownie do składanych przez niego zamówień (1 umowa – wiele zamówień)

V. Zawarta umowa sprzedaży dotyczy laptopów o łącznej wartości 19 500 zł. Kolejne takie umowy (o wartości zamówionych laptopów 19 500 zł) zawierane są z dużą częstotliwością – nabywca odwiedza sklep sprzedawcy kilka razy jednego dnia lub też przez kilka następnych dni.

➔ sprzedawca powinien taką sytuację zidentyfikować jako odbiegającą od typowych dla obrotu przedmiotowymi towarami ➔ jednolita gospodarczo transakcja obejmująca więcej niż jedną umowę

➔ jeśli rozliczenie poprzedniej dostawy w ramach jednolitej gospodarczo transakcji zostało dokonane na zasadach ogólnych, to wymaga ono skorygowania

Szczegółowy sposób dokonywania korekt rozliczenia dostaw dokonanego pierwotnie na zasadach ogólnych w podobnych sytuacjach przedstawiony został w przykładach 8 i 14 w dalszej części broszury. Taki sposób korygowania rozliczenia podatku znajdzie zastosowanie również w powyższym przykładzie (3.V).

➔➔ w taki sam sposób powinna zostać oceniona sytuacja, w której nabywca – w okolicznościach wskazanych powyżej – dokonuje zakupu różnego rodzaju sprzętu elektronicznego, tj. jedna dostawa dotyczy laptopów, następna – telefonów komórkowych, kolejna – konsoli do gier wideo itd.

VI. Zawarta umowa sprzedaży dotyczy telefonów komórkowych o łącznej wartości 5 000 zł. Kolejne umowy zakupu telefonów na taką kwotę zawierane są codziennie przez kolejnych 10 dni (bardzo wysoka częstotliwość, wskazująca na nietypowość transakcji).

➔ sprzedawca powinien taką sytuację (pomimo dość niskiej wartości zakupionych towarów, ale w związku z bardzo dużą częstotliwością) zidentyfikować jako odbiegającą od typowych dla obrotu przedmiotowymi towarami ➔ jednolita gospodarczo transakcja obejmująca więcej niż jedną umowę

VII. Przedmiotem zawartej umowy jest sprzedaż 15 szt. konsol do gier wideo o łącznej wartości 15 000 zł. Przed faktyczną realizacją dostawy nabywca decyduje się

na zwiększenie złożonego zamówienia o kolejne 10 szt. konsol (1 umowa – 2 zamówienia – 1 dostawa)

Przykład 4 – transakcje nie stanowiące jednolitej gospodarczo transakcji

I. Sekwencja dokonywanych przez nabywcę zakupów realizowanych każdorazowo na podstawie odrębnych umów wygląda następująco:
   - zakup 15 lipca 2015 r. – wartość towarów – 15 000 zł
   - zakup 10 sierpnia 2015 r. – wartość towarów – 25 000 zł
   - zakup 31 sierpnia 2015 r. – wartość towarów – 5 000 zł
   - zakup 20 listopada 2015 r. – wartość towarów – 28 000 zł

➔ każda umowa powinna być oceniana odrębnie

II. Zawarta umowa sprzedaży dotyczy notebooków o łącznej wartości 19 000 zł. Kolejna umowa dotycząca sprzedaży takich towarów o łącznej wartości 15 000 zł realizowana jest w następnym dniu. Warunki dokonania ww. dostaw nie wskazują na element „nietypowości" tych transakcji (częstotliwość transakcji nie wskazuje na wymuszone rozdzielenie transakcji celem uniknięcia odwróconego obciążenia)

➔ każda umowa powinna być oceniana odrębnie

Uwaga!!!

Okoliczność zamiaru zawarcia przez nabywcę kolejnej (trzeciej) umowy sprzedaży o wartości 15 000 zł, przez tego samego nabywcę w kolejnym dniu powinna być oceniona przez sprzedawcę jako odbiegająca od typowych w transakcjach handlowych sytuacji (wysoka częstotliwość oraz wysoka wartość zakupionych towarów).

III. Zawarta umowa sprzedaży dotyczy smartfonów o łącznej wartości 15 000 zł. Kolejna umowa dotycząca sprzedaży takich towarów o łącznej wartości 10 000 zł realizowana jest w tym samym dniu. W dniu następnym nabywca decyduje się na dokonanie kolejnego zakupu smartfona o wartości 800 zł (1 szt.). Również warunki dokonania ww. dostaw nie wskazują na element „nietypowości" tych transakcji (pomimo wysokiej częstotliwości, trzecia dostawa o znikomej wartości, co wskazuje na pewne dość typowe zachowanie „dokupienia" towarów)

➔ każda umowa powinna być oceniana odrębnie

IV. Przedmiotem zawartej umowy jest sprzedaż 15 szt. konsol do gier wideo o łącznej wartości 15 000 zł. Po dostarczeniu zamówionej partii towarów nabywca decyduje się na zwiększenie złożonego zamówienia o kolejne 10 szt. konsol

➔ dodatkowe zamówienie powinno być uznane za kolejną umowę, każda dostawa powinna być oceniana odrębnie.

Uwaga!

Zasady dotyczące jednolitej gospodarczo transakcji stosuje się również do umów o współpracę, tzw. umów ramowych itp.

⇓

Za jednolitą gospodarczo transakcję, do której stosuje się odwrócone obciążenie, należy uznać umowę o współpracę, w ramach której dochodzi do wielu dostaw (które mogą być realizowane na podstawie wielu zamówień), jeśli z zawartej umowy wynika, że kontrahenci planują w określonym horyzoncie czasowym dokonanie dostaw sprzętu elektronicznego o łącznej wartości przekraczającej kwotę 20 000 zł (wynika to bezpośrednio z zawartej umowy lub z całokształtu okoliczności jej zawarcia, co jest bezsporne dla obu stron)

➔ wszystkie dostawy (niezależnie od ich wartości jednostkowej) powinny być rozliczane na zasadzie odwróconego obciążenia

Jeżeli zawarta umowa o współpracy nie zawiera deklaracji o wartości planowanych dostaw (jak również nie wynika to z całokształtu okoliczności jej zawarcia) – dokonywane w ramach takiej umowy dostawy powinny być oceniane indywidualnie:

➔ gdy wartość dostarczanych towarów przekracza 20 000 zł – rozliczenie dostawy na zasadzie odwróconego obciążenia,

➔ gdy wartość dostarczanych towarów nie przekracza 20 000 zł – rozliczenie dostawy na zasadach ogólnych.

➔ gdy wartość dostarczanych każdorazowo towarów nie przekracza 20 000 zł, ale okoliczności realizacji dostaw mają nietypowy charakter (patrz przykład 3.V) – rozliczenie każdej z dostaw na zasadzie odwróconego obciążenia

Przykład 5

Podpisana umowa o współpracy przewiduje możliwość skorzystania z warunków biznesowych w niej określonych przez grupę odrębnych w sensie prawnym podmiotów, np. spółki z grupy kapitałowej – umowa zostaje podpisana przez jedną ze spółek w imieniu pozostałych spółek z grupy. Umowa przewiduje możliwość dokonywania zakupów sprzętu przez spółki z grupy kapitałowej w roku 2016 – dostawy będą realizowane bezpośrednio do odbiorców sprzętu wraz z wystawioną dla tych podmiotów fakturą. Zawarta umowa nie zawiera deklaracji o wartości planowanych w 2016 r. zakupów przez poszczególne spółki z grupy.

➔ każda dostawa powinna być oceniana odrębnie.

<u>Zmiana wartości dostaw w ramach jednolitej gospodarczo transakcji</u>

W ramach zwykłych praktyk handlowych może dochodzić do obniżenia lub podwyższenia wartości dostawy (dostaw) realizowanych w ramach jednolitej gospodarczo transakcji wskutek np. udzielenia rabatu bądź innego rodzaju obniżki ceny po dokonaniu dostawy, rezygnacji z ostatniej partii towarów dostarczanych w ramach umowy, zamówienia dodatkowej ilości towarów w ramach zawartej już umowy, zmiany kursu walutowego w przypadku zapłaty w walutach obcych.

- **Obniżenie wartości dostaw po ich dokonaniu (obniżka ceny, rezygnacja z części dostawy - partii towarów, zwrot towarów etc.)**

⇓

brak wpływu na określenie podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku

W przypadku, gdy po dokonaniu dostawy (kilku dostaw) zostanie <u>obniżona</u> wartość jednolitej gospodarczo transakcji poniżej limitu transakcyjnego 20 000 zł brak jest podstaw do zmiany podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku z tytułu tej transakcji – brak konieczności korygowania rozliczenia wcześniejszych dostaw, w zakresie zastosowanego mechanizmu rozliczenia, tj. odwróconego obciążenia.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1f ustawy o VAT

Przykład 6

Podatnik VAT czynny planuje w najbliższym czasie zatrudnić nowych pracowników i zawarł umowę na zakup 20 komputerów przenośnych w 10 odrębnie fakturowanych transzach, z których każda obejmuje 2 laptopy o wartości 2.000 zł każdy. Wszystkie dostawy stanowią jednolitą gospodarczo transakcję objętą odwróconym obciążeniem w podatku od towarów i usług (łączna wartość umowy wynosi 40.000 zł). Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu nabywcy (czy jest podatnikiem VAT czynnym) realizuje transakcję – wystawiając faktury na kolejne dostawy na kwotę 4.000 zł bez VAT. Po czterech zrealizowanych transzach na łączną kwotę 16.000 zł okazało się jednak, że nabywca rezygnuje z części zamówienia w związku ze znalezieniem korzystniejszej oferty na rynku. Okoliczność ta nie stanowi podstawy do zmiany podatnika od dokonanych już dostaw pomimo, że całkowita wartość transakcji jest niższa niż 20 000 zł. Tym samym dokonane wcześniejsze rozliczenia nie wymagają skorygowania.

Przykład 7

Podatnik VAT czynny zamówił konsole do gier wideo w dwóch odrębnie fakturowanych transzach, z których pierwsza obejmuje 10 szt. konsol, a druga 15 szt. konsol o wartości 1 000 zł każda (łączna wartość transakcji wynosi 25 000 zł). Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu nabywcy (czy jest podatnikiem VAT czynnym) realizuje transakcję na zasadzie odwróconego obciążenia – wystawiając fakturę na pierwszą transzę zamówienia na kwotę 10 000 zł bez VAT. W toku realizacji transakcji, wskutek weryfikacji dotychczasowych zakupów klienta, sprzedawca zdecydował się na udzielenie klientowi rabatu i przy realizacji drugiej transzy zamówienia zmniejszył jednostkową cenę netto konsoli z 1 000 zł do 600 zł. Tym samym wartość drugiej partii zamówionego sprzętu wynosi 9 000 zł, wartość całej zaś transakcji – 19 000 zł. Okoliczność ta nie daje podstawy do zmiany podatnika zobowiązanego do opodatkowania tej dostawy, tym samym podatek od drugiej dostawy w ramach tego zamówienia powinien być rozliczony również na zasadzie odwróconego obciążenia.

- **Podwyższenie wartości dostaw (np. zmiana kursu walutowego, zwiększenie zamówienia przed jego realizacją)**

⇓

zmiana podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku

W przypadku, gdy wartość jednolitej gospodarczo transakcji okaże się być ostatecznie wyższa - zostanie podwyższona - powyżej limitu transakcyjnego 20 000 zł (np. wskutek powiększenia złożonego zamówienia o dodatkowe towary przed jego realizacją), sytuacja taka powoduje zmianę podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku od takiej transakcji - powstaje konieczność skorygowania rozliczenia, jeśli poprzednie dostawy w ramach jednolitej transakcji zostały dokonane na zasadach ogólnych.

Przykład 8

Podatnik VAT czynny planuje w najbliższym czasie wymienić swoim pracownikom telefony. W tym celu zawiera umowę na zakup 10 telefonów komórkowych po 1 500 zł każdy. Telefony mają być dostarczone w dwóch odrębnie fakturowanych partiach (płatność przy dostawie każdej partii) – pierwsza w lipcu 2015 r., druga – we wrześniu 2015 r. Wartość całej transakcji wynosi 15 000 zł, więc podatek VAT powinien być rozliczony na zasadach ogólnych. Przed realizacją drugiej dostawy nabywca – zachęcony dobrą relacją ceny do jakości zamówionych telefonów – decyduje się na zwiększenie drugiej transzy zamówienia o 5 kolejnych telefonów (zwiększenie zamówienia ma miejsce w sierpniu 2015 r.). Efektem dodatkowego zamówienia jest zwiększenie wartości całej transakcji do 22 500 zł, co oznacza, że podatek od niej powinien być rozliczony na zasadzie odwróconego obciążenia. Dokonane na zasadach ogólnych rozliczenie pierwszej z dostaw wymaga zatem skorygowania.

Korekta rozliczenia poprzedniej dostawy powinna być dokonana w momencie zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy, tj. w sierpniu 2015 r. i wykazana w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym okoliczności te zaistniały.

Sprzedawca

– dokonuje zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w zakresie dostawy towarów na terytorium kraju rozliczonej na zasadach ogólnych i wykazuje wartość tej

dostawy rozliczanej w ramach odwróconego obciążenia w deklaracji za sierpień 2015 r. lub III kwartał 2015 r.; razem z deklaracją składa informację podsumowującą w obrocie krajowym wskazując nabywcę i wartość zrealizowanej dostawy;
– wystawia fakturę korygującą do faktury dokumentującej rozliczoną na zasadach ogólnych poprzednią dostawę (zgodnie z art. 106j ustawy o VAT);
– w fakturze korygującej skorygowana powinna zostać nienależnie wykazana kwota podatku od dostawy, w odniesieniu do której powinien mieć zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia (zmniejszenie kwoty podatku) – faktura taka powinna również zawierać adnotację „odwrotne obciążenie".

Uwaga!

W przedmiotowym przypadku, do dokonania korekty, posiadanie przez sprzedawcę potwierdzenia otrzymania przez nabywcę faktury korygującej nie jest konieczne.

Nabywca

– rozlicza podatek należny od poprzedniej dostawy (rozliczonej uprzednio na zasadach ogólnych) w deklaracji za sierpień 2015 r. lub III kwartał 2015 r.;
– jeśli odliczył podatek naliczony wynikający z faktury pierwotnej (dokumentującej pierwszą dostawę na zasadach ogólnych), nie koryguje tego odliczenia w związku z otrzymaną od sprzedawcy fakturą korygującą;
– jeśli nie odliczył podatku naliczonego wynikającego z faktury pierwotnej (dokumentującej pierwszą dostawę na zasadach ogólnych), ma prawo do odliczenia podatku od tej transakcji objętej odwróconym obciążeniem w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym rozliczy podatek należny od tej dostawy (przy rozliczeniu miesięcznym – za sierpień 2015 r.).

Uwaga!

Warunkiem braku konieczności korygowania – pomniejszenia - przez nabywcę podatku naliczonego w miesiącu zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy, tj. w sierpniu 2015 r., jest uwzględnienie przez niego w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu dostawy objętej odwróconym obciążeniem. Dla potrzeb korygowania podatku naliczonego, otrzymanie przez nabywcę faktury korygującej pozostaje bez znaczenia.

Uwaga!

W przypadku powiększenia złożonego zamówienia o dodatkowe towary, który to fakt następuje (np. w formie aneksu do umowy) już po faktycznym dokonaniu dostawy towarów (wszystkich dostaw w ramach umowy) będących przedmiotem pierwotnej umowy, takie dodatkowe zamówienie powinno być oceniane odrębnie (jako kolejna umowa).

Przykład 9

Podatnik VAT czynny planuje w najbliższym czasie wymienić swoim pracownikom telefony. W tym celu zamawia 10 telefonów komórkowych po 1 500 zł każdy. Telefony mają być dostarczone w dwóch odrębnie fakturowanych partiach (płatność przy dostawie każdej partii). Wartość całej transakcji wynosi 15 000 zł, więc podatek VAT powinien być rozliczony na zasadach ogólnych. Po zrealizowaniu obydwu dostaw nabywca – zachęcony dobrą relacją ceny do jakości zamówionych telefonów – decyduje się na zwiększenie zamówienia o 5 kolejnych telefonów. Dodatkowe zamówienie powinno być uznane za odrębną umowę. Podkreślić należy, że odrębną kwestią jest to, czy umowy te stanowią jednolitą gospodarczo transakcję. Biorąc pod uwagę omówione wcześniej kryteria, należy w tym konkretnym przypadku uznać, że nie zostały spełnione warunki do uznania tych dostaw za jednolitą gospodarczo transakcję.

IV. UISZCZENIE CAŁOŚCI LUB CZĘŚCI ZAPŁATY PRZED DOKONANIEM DOSTAWY

W przypadku dostaw towarów, dla których ma zastosowanie metoda odwróconego obciążenia zasadą jest, że jeżeli po otrzymaniu całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy (pierwszej z dostaw w przypadku, gdy jednolita gospodarczo transakcja obejmuje więcej dostaw**)** następuje zmiana określenia podatnika dla tej dostawy (np. zmienia się wstępnie zamówiona wartość towarów w przypadku sprzętu elektronicznego lub zmienia się w międzyczasie status podatkowy stron umowy – z podatnika zwolnionego na podatnika VAT czynnego lub na odwrót), konieczne jest dokonanie korekty obejmującej wcześniej rozliczoną zaliczkę – do rozliczenia podatku z tytułu jednej dostawy może być bowiem zobowiązany tylko jeden podatnik. Korekty rozliczenia dokonanej zaliczki dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów.

Zmiana podmiotu obowiązanego do rozliczenia podatku (np. zmiana wartości towarów w ramach dostawy, zmiana statusu podatkowego stron umowy) po otrzymaniu zaliczki

⇓

korekta rozliczenia kwoty podatku od dokonanej zaliczki w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy

Podstawa prawna: art. 17 ust. 1g ustawy o VAT

Przykład 10

Podatnik VAT czynny w lipcu 2015 r. zamówił konsole do gier z dostawą na wrzesień 2015 r. na łączną wartość 18 000 zł, wpłacając jednocześnie zaliczkę w wysokości 5 000 zł sprzedawcy, który wystawił fakturę i rozliczył tę zaliczkę na zasadach ogólnych (z VAT). Podatnik w sierpniu 2015 r. postanowił zwiększyć wolumen zamówionych konsol do łącznej wartości zamówienia 22 000 zł. Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu nabywcy (czy jest podatnikiem VAT czynnym) powinien rozliczyć całą transakcję na zasadzie odwróconego obciążenia (czyli nie wykazuje na fakturze kwoty VAT, zaznaczając na niej „odwrotne obciążenie"), przy czym korekty rozliczenia zaliczki dokonuje w rozliczeniu za okres w którym dokonano dostawy tj. w rozliczeniu za wrzesień 2015 r. lub za III kwartał 2015 r.

Przykład 11

Podatnik, którego sprzedaż korzysta ze zwolnienia z VAT z uwagi na nieprzekroczenie limitu 150 000 zł zamówił w lipcu 2015 r. 1 tonę aluminium nieobrobionego plastycznie (towar objęty odwróconym obciążeniem od 1 lipca 2015 r.) z dostawą na październik 2015 r., wpłacając zaliczkę na poczet dostawy. Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu podatkowego nabywcy (tj. czy jest on podatnikiem VAT zwolnionym), wystawił fakturę dokumentującą otrzymanie tejże zaliczki na zasadach ogólnych (z VAT). Nabywca postanowił jednak z początkiem sierpnia 2015 r. zrezygnować ze zwolnienia. Oznacza to, że po dokonaniu zgłoszenia rejestracyjnego będzie podatnikiem VAT czynnym. Sprzedawca, po ponownym zweryfikowaniu statusu nabywcy (czy jest podatnikiem VAT czynnym), powinien rozliczyć całą transakcję na zasadzie odwróconego obciążenia, przy czym korekty rozliczenia zaliczki

dokonuje w deklaracji za okres, w którym dokonano dostawy tj. w deklaracji za październik 2015 r. lub IV kwartał 2015 r.

Przykład 12

Podatnik VAT czynny zamówił w lipcu 2015 r. 20 szt. telefonów komórkowych dla swoich pracowników po 1 500 zł każdy (łączna wartość zamówienia 30 000 zł), wpłacając zaliczkę na poczet dostawy w wysokości 5 000 zł. Dostawa ma zostać zrealizowana we wrześniu 2015 r. Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu podatkowego nabywcy wystawił fakturę dokumentującą tę czynność bez VAT (z adnotacją „odwrotne obciążenie"). W sierpniu 2015 r., nabywca skorygował jednak swoje zamówienie, zmniejszając liczbę nabywanych telefonów do 10 szt. Ponieważ łączna wartość zamówienia wynosi ostatecznie 15 000 zł, oznacza to, że podatek od tej transakcji powinien zostać rozliczony na zasadach ogólnych, zaś korekta rozliczenia zaliczki powinna zostać dokonana w deklaracji za okres, w którym dokonano dostawy tj. w deklaracji za wrzesień 2015 r. lub za III kwartał 2015 r.

Uwaga!!!

Sposób rozliczenia podatku od zaliczki uiszczonej na poczet dostawy przed dokonaniem tej dostawy powinien być taki sam jak sposób rozliczenia podatku od tejże dostawy.

Przykład 13

Podatnik VAT czynny w lipcu 2015 r. złożył zamówienie na 25 szt. tabletów po 1 000 zł każdy, dokonując w dniu złożenia zamówienia wpłaty zaliczki na poczet przyszłych dostaw w wysokości 10 000 zł. Tablety mają zostać dostarczone w dwóch transzach – we wrześniu 2015 r. – 15 szt., w październiku 2015 r. – 10 szt. Sprzedawca, po zweryfikowaniu statusu podatkowego nabywcy wystawił fakturę dokumentującą otrzymanie zaliczki bez wykazanego podatku VAT. Po otrzymaniu pierwszej transzy tabletów we wrześniu 2015 r. (15 szt.) i otrzymaniu faktury na pozostałą część należności za dostarczone w ramach tej dostawy tablety w wysokości 5 000 zł (z adnotacją „odwrotne obciążenie"), nabywca skorygował swoje zamówienie - zrezygnował z pozostałej części zamówienia – 10 szt. tabletów. Wartość jednolitej transakcji wyniosła zatem 15 000 zł.

W takiej sytuacji nie ma podstaw do korygowania sposobu rozliczenia pierwszej dostawy (na zasadzie odwróconego obciążenia), w tym również korygowania sposobu rozliczenia uiszczonej zaliczki.

Przykład 14

Podatnik VAT czynny w lipcu 2015 r. złożył zamówienie na 15 szt. tabletów po 1 000 zł każdy, dokonując w dniu złożenia zamówienia wpłaty zaliczki na poczet przyszłych dostaw w wysokości 5 000 zł. Tablety mają zostać dostarczone w dwóch transzach – we wrześniu 2015 r. – 10 szt., w listopadzie 2015 r. – 5 szt. Sprzedawca rozliczył podatek od otrzymanej zaliczki na poczet przyszłych dostaw na zasadach ogólnych, wystawiając fakturę dokumentującą tę czynność z VAT. Po otrzymaniu pierwszej transzy tabletów we wrześniu 2015 r. (10 szt.) i otrzymaniu faktury na pozostałą część należności za dostarczone w ramach tej dostawy tablety w wysokości 5 000 zł (rozliczonej na zasadach ogólnych), nabywca skorygował swoje zamówienie (zwiększenie i przyjęcie zamówienia miało miejsce w październiku 2015 r.) – transzę listopadową postanowił powiększyć o dodatkowe 10 szt. tabletów. Wartość jednolitej transakcji wyniosła zatem 25 000 zł, powinna więc być ona w całości objęta działaniem mechanizmu odwróconego obciążenia.

Dokonane zatem na zasadach ogólnych rozliczenie pierwszej dostawy oraz wpłaconej w lipcu 2015 r. zaliczki wymaga skorygowania. Pozostała część należności – zapłata za dodatkowe tablety – powinna być potwierdzona fakturą z adnotacją „odwrotne obciążenie".

Korekta rozliczenia pierwszej dostawy oraz wpłaconej zaliczki („skonsumowanej" w całości w ramach pierwszej transzy dostawy) powinna być dokonana w momencie zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy, tj. w październiku 2015 r. i wykazana w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym okoliczności te zaistniały.

Sprzedawca

– dokonuje zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w zakresie dostawy towarów na terytorium kraju rozliczonej na zasadach ogólnych i wykazuje wartość tej dostawy rozliczanej w ramach odwróconego obciążenia w deklaracji za październik 2015 r. lub IV kwartał 2015 r.; razem z deklaracją składa informację podsumowującą w obrocie krajowym wskazując nabywcę i wartość zrealizowanej dostawy;

– wystawia faktury korygujące do faktur dokumentujących rozliczoną na zasadach ogólnych pierwszą dostawę (dot. wpłaconej zaliczki i pozostałej części należności za tą dostawę) - zgodnie z art. 106j ustawy o VAT;

– w fakturach korygujących skorygowana powinna zostać nienależnie wykazana kwota podatku od dostawy, w odniesieniu do której powinien mieć zastosowanie mechanizm

odwróconego obciążenia (zmniejszenie kwoty podatku) – faktura taka powinna zawierać adnotację „odwrotne obciążenie”.

Uwaga!

W przedmiotowym przypadku, do dokonania korekty, posiadanie przez sprzedawcę potwierdzenia otrzymania przez nabywcę faktury korygującej nie jest konieczne.

Nabywca

– rozlicza podatek należny od poprzedniej dostawy (rozliczonej uprzednio na zasadach ogólnych) w deklaracji za październik 2015 r. lub IV kwartał 2015 r.;

– jeśli odliczył podatek naliczony wynikający z faktur pierwotnych (dokumentujących pierwszą dostawę na zasadach ogólnych – dot. wpłaconej zaliczki i pozostałej części należności za tę dostawę), nie koryguje tego odliczenia w związku z otrzymanymi od sprzedawcy fakturami korygującymi;

– jeśli nie odliczył podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących pierwszą dostawę na zasadach ogólnych – dot. wpłaconej zaliczki i pozostałej części należności za tę dostawę, ma prawo do odliczenia podatku od tej transakcji objętej odwróconym obciążeniem w rozliczeniu za miesiąc, w którym rozliczy podatek należny od tej dostawy, tj. za październik 2015 r. lub IV kwartał 2015 r.

Uwaga!

Warunkiem braku konieczności korygowania – pomniejszenia – przez nabywcę podatku naliczonego w miesiącu zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy, tj. w październiku 2015 r., jest uwzględnienie przez niego w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu dostawy objętej odwróconym obciążeniem. Dla potrzeb korygowania podatku naliczonego, otrzymanie przez nabywcę faktury korygującej pozostaje bez znaczenia.

Korygowanie rozliczenia podatku od transakcji, której przedmiotem są towary objęte odwróconym obciążeniem, dokonanego w sposób nieprawidłowy w wyniku błędu lub pomyłki

Korekta rozliczenia podatku w takich sytuacjach powinna być dokonana „wstecz”, co oznacza, że podatek należny od takiej transakcji powinien zostać rozliczony w miesiącu,

w którym powstał obowiązek podatkowy (w miesiącu, w którym dokonana została dostawa towarów).

Przykład 15

Przedmiotem umowy zawartej i zrealizowanej 31 sierpnia 2015 r. jest dostawa 10 szt. telefonów komórkowych o łącznej wartości 25 000 zł. Sprzedawca rozliczył w sierpniu 2015 r. podatek od tej dostawy na zasadach ogólnych, wystawiając fakturę z wykazanym podatkiem VAT. 2 października 2015 r. okazało się, że przedmiotowa transakcja powinna być od początku objęta odwróconym obciążeniem, rozliczenie podatku na zasadach ogólnych zostało dokonane w wyniku błędu sprzedawcy. Dokonane zatem pierwotnie rozliczenie podatku na zasadach ogólnych wymaga skorygowania „wstecz".

Sprzedawca

– wystawia fakturę korygującą do faktury dokumentującej rozliczoną błędnie na zasadach ogólnych dostawę (zgodnie z art. 106j ustawy o VAT);

– w fakturze korygującej skorygowana powinna zostać nienależnie wykazana kwota podatku od dostawy, w odniesieniu do której powinien mieć zastosowanie mechanizm odwróconego obciążenia (zmniejszenie kwoty podatku) – faktura taka powinna zawierać również adnotację „odwrotne obciążenie";

– dokonuje zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w zakresie dostawy towarów na terytorium kraju rozliczonej na zasadach ogólnych i wykazuje wartość tej dostawy rozliczanej w ramach odwróconego obciążenia w deklaracji za sierpień 2015 r. (przy rozliczeniu miesięcznym); razem z deklaracją składa informację podsumowującą w obrocie krajowym wskazując nabywcę i wartość zrealizowanej dostawy;

Uwaga!

W przedmiotowym przypadku nie ma wymogu posiadania przez sprzedawcę potwierdzenia otrzymania przez nabywcę faktury korygującej.

Nabywca

– rozlicza podatek należny od dostawy (rozliczonej błędnie na zasadach ogólnych) w deklaracji za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. za sierpień 2015 r. (przy rozliczeniu miesięcznym);

– jeśli odliczył w sierpniu 2015 r. podatek naliczony wynikający z faktury wystawionej przez sprzedawcę z podatkiem VAT, nie koryguje tego odliczenia w związku z otrzymaną od sprzedawcy fakturą korygującą, pod warunkiem jednakże, że w deklaracji za ten miesiąc (sierpień 2015 r.) uwzględni podatek należny z tytułu dostawy objętej odwróconym obciążeniem;

– jeśli nie odliczył w sierpniu 2015 r. podatku naliczonego wynikającego z faktury wystawionej przez sprzedawcę z podatkiem VAT, ma prawo do odliczenia podatku od tej transakcji objętej odwróconym obciążeniem w deklaracji za miesiąc, w którym rozliczy podatek należny od tej dostawy (za sierpień 2015 r.).

Uwaga!

Warunkiem braku konieczności korygowania – pomniejszenia - przez nabywcę podatku naliczonego w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. w sierpniu 2015 r., jest uwzględnienie przez niego w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu dostawy objętej odwróconym obciążeniem.

V. OCHRONA SPRZEDAWCY W PRZYPADKU DZIAŁAŃ NABYWCY PROWADZĄCYCH DO NIEPRAWIDŁOWEGO ROZLICZENIA TRANSAKCJI

W przypadku gdy sprzedawca dokonujący dostawy takich towarów jak: telefony komórkowe, w tym smartfony, komputery przenośne, takie jak: tablety, notebooki, laptopy etc. oraz konsole do gier wideo, które powinny być objęte mechanizmem reverse charge (w przypadku przekroczenia limitu wartości jednolitej gospodarczo transakcji w wysokości 20 000 zł), na skutek działania nabywcy dokona nieprawidłowego rozliczenia podatku od takiej dostawy, może on – przy dochowaniu określonych warunków – zostać zwolniony z konsekwencji takiego nieprawidłowego rozliczenia.

W przypadku zatem, gdy sprzedawca podejmie wszelkie niezbędne i dostępne mu środki aby zapewnić prawidłowe rozliczenie podatku (w szczególności związane ze sprawdzeniem statusu nabywcy), nieprawidłowe zaś zastosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia wynikać będzie (co zostanie stwierdzone już po dokonaniu dostawy) z działania nabywcy wiążącego się np. z chęcią oszustwa – uniknięcie zapłaty podatku, o którym to działaniu sprzedawca – przy zachowaniu należytej staranności - nie wiedział i nie mógł wiedzieć, sprzedawca ten nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku należnego z tytułu tej

transakcji. Dodatkowym i niezbędnym warunkiem uwolnienia się sprzedawcy od obowiązku rozliczenia podatku jest przyjęcie należności z tytułu przedmiotowej transakcji w formie innej niż gotówkowa, tj. za pośrednictwem rachunku płatniczego nabywcy, np. w formie przelewu lub poprzez użycie karty płatniczej powiązanej z rachunkiem płatniczym (np. karty debetowej, karty typu charge), bądź też przy użyciu innego instrumentu płatniczego, który umożliwi identyfikację nabywcy, np. karty kredytowej czy karty przedpłaconej.
W sytuacji, gdy zaistnieją ww. okoliczności, sprzedawca nie będzie zobowiązany do rozliczenia podatku od takiej transakcji, obowiązek zaś taki będzie ciążył na nabywcy towarów.

Podstawa prawna: art. 17 ust. 2a i ust. 2b oraz art. 108 ust. 4 ustawy o VAT

Uwaga !

Ocena spełnienia przez sprzedawcę warunków do objęcia go ochroną, powinna być dokonywana na podstawie obiektywnej analizy całokształtu okoliczności w każdym indywidualnym przypadku.

Czynności podjęte przez sprzedawcę powinny obejmować co najmniej:

- sprawdzenie statusu podatkowego nabywcy – np. sprawdzenie w bazie podatników VAT czynnych on-line lub potwierdzenie tego statusu przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 96 ust. 13 ustawy o VAT) ,
- sprawdzenie, czy osoba fizyczna składająca zamówienie w imieniu podatnika jest do tego upoważniona – w tym zakresie przydatna może być analiza Krajowego Rejestru Sądowego bądź też przedstawionych przez tę osobę stosownych dokumentów,
- przyjęcie należności za realizowaną transakcję przy użyciu instrumentu płatniczego umożliwiającego identyfikację osoby uiszczającej tę należność

Uwaga !!

Ochrona sprzedawcy nie obejmuje sytuacji, gdy sprzedawca ten współuczestniczy w oszustwie podatkowym.

VI. PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Dotyczą zasad dokonywania rozliczeń podatku w przypadku transakcji dokonywanych „w okolicach" 1 lipca 2015 r.

I. **Wpłata zaliczki na poczet dostawy i faktyczna dostawa towarów ma miejsce odpowiednio przed i po 1 lipca 2015 r., a przepisy w tych okresach różnie określają podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku** – cała transakcja powinna zostać rozliczona w jednolity sposób

Sytuacja I

- zaliczka przed 1 lipca 2015 r. - rozliczona na zasadzie odwróconego obciążenia
- dostawa po 1 lipca 2015 r. – powinna być rozliczona na zasadach ogólnych

⇓

transakcja powinna być rozliczona przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia

↓

brak konieczności korygowania rozliczenia zaliczki

Podstawa prawna: art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r.

Sytuacja II

- zaliczka przed 1 lipca 2015 r. - rozliczona na zasadach ogólnych
- dostawa po 1 lipca 2015 r. – powinna być rozliczona na zasadzie odwróconego obciążenia

⇓

transakcja powinna być rozliczona przy zastosowaniu mechanizmu odwróconego obciążenia

↓

konieczność skorygowania rozliczenia zaliczki

↓

korekta rozliczenia w deklaracji za miesiąc, w którym dokonana została dostawa towarów

Podstawa prawna: art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r.

II. Umowa została zawarta przed 1 lipca 2015 r. faktyczna dostawa towarów ma miejsce po tej dacie – sposób oceny transakcji pod katem spełniania warunków uznania jej za jednolitą gospodarczo transakcję

W przypadku transakcji, których przedmiotem są towary takie jak: telefony komórkowe, komputery przenośne oraz konsole do gier wideo, ocena spełniania warunków do uznania takiej transakcji za jednolitą gospodarczo transakcję, od której podatek powinien zostać rozliczony na zasadzie odwróconego obciążenia, gdy jej wartość przekroczy 20 000 zł, powinna być dokonywana wyłącznie w odniesieniu do dostaw dokonanych od dnia 1 lipca 2015 r.

Przykład:

- dostawa 30 czerwca 2015 r. – wartość towarów – 10 000 zł
- dostawa 1 lipca 2015 r. – wartość towarów – 10 000 zł
- dostawa 2 lipca 2015 r. – wartość towarów – 5 000 zł
- dostawa 3 lipca 2015 r. – wartość towarów – 2 000 zł

⇓

Wartość dostaw w ramach jednolitej gospodarczo transakcji = 17 000 zł

↓

Zasady ogólne rozliczenia podatku

Podstawa prawna: art. 4 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r.

INFORMACJA PODSUMOWUJĄCA/KOREKTA INFORMACJI PODSUMOWUJĄCEJ W OBROCIE KRAJOWYM

Razem ze zmianami przepisów w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia (reverse charge), wprowadzono obowiązek składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym (zwanej dalej Informacją) oraz obowiązek korygowania tej informacji, jeżeli dane zawarte w informacji ulegają zmianie.

Wzór informacji podsumowującej/korekty informacji podsumowującej **(VAT-27)** został określony rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 5 czerwca 2015 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym (Dz. U. z 2015 r. poz. 849), które jest dostępne na stronie http://www.dziennikustaw.gov.pl/DU/2015/849/1 .

Informacja podsumowująca w obrocie krajowym

Obowiązek składania Informacji dotyczy podatników, dokonujących dostawy towarów lub świadczących usługi (sprzedawców), dla których podatnikiem jest nabywca, w przypadkach, gdy sprzedawca i nabywca prowadzą działalność gospodarczą na terytorium Polski.

Podstawa prawna: art. 101a ust. 1 ustawy o VAT

Sprzedawca składa Informację za okresy rozliczeniowe, w których powstał obowiązek podatkowy, w terminach przewidzianych dla złożenia deklaracji dla podatku od towarów i usług (zwanych dalej deklaracjami VAT).

Oznacza to, że sprzedawca składa Informację, jeżeli w okresie rozliczeniowym wystąpiły dostawy lub świadczenie usług, od których to transakcji powstał obowiązek podatkowy u nabywcy (w tym z tytułu dokonanych wpłat zaliczek), w terminie przewidzianym dla złożenia deklaracji VAT przez sprzedawcę, tj. do 25 miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym, w którym wystąpiły te transakcje. W przypadku gdy takie transakcje nie wystąpiły sprzedawca nie składa Informacji.

Okresem rozliczeniowym jest miesiąc lub kwartał, w zależności od tego, za jakie okresy sprzedawca jest obowiązany składać deklaracje VAT.

Oznacza to, że jeżeli np. podatnik (sprzedawca) jest obowiązany składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne, jest on również obowiązany do składania VAT-27 za okresy miesięczne.

Sprzedawca sporządza Informację zbiorczo, podając nazwę i NIP nabywców, łączną wartość transakcji sprzedaży towarów (w części C) oraz usług (w części D) dla poszczególnych nabywców, w danym okresie rozliczeniowym.

Uwaga!

W przypadku zmiany wartości dostaw towarów lub świadczonych usług - objętych obowiązkiem informacyjnym (VAT-27), korekty tych wartości dokonuje się za okres, w którym sprzedawca dokonuje korekty podstawy opodatkowania w deklaracji VAT.

Przykład 16:

Podatnik (sprzedawca X) składający deklaracje za okresy miesięczne (VAT-7), w lipcu 2015 r. dokonał dostawy telefonów komórkowych (w ramach jednolitej gospodarczo transakcji) na rzecz nabywcy Y będącego podatnikiem VAT zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny, o łącznej wartości 120 000 zł.

Sprzedawca X w informacji podsumowującej (VAT-27) za lipiec 2015 r. w części C wykazał przedmiotową dostawę.

We wrześniu 2015 r. nabywca Y zwrócił sprzedawcy X część zakupionych w lipcu telefonów na kwotę 20 000 zł.

Sprzedawca X zmniejszając podstawę opodatkowania w rozliczeniu (deklaracji VAT-7) za wrzesień 2015 r., jednocześnie w informacji podsumowującej VAT-27 za wrzesień 2015 r. pomniejsza wartość dostaw dokonywanych na rzecz nabywcy Y o kwotę 20 000 zł. W przypadku, gdy we wrześniu podatnik X nie dokonywał dostaw (objętych odwrotnym obciążeniem) na rzecz tego podatnika, w informacji VAT-27 wykazuje nazwę oraz NIP podatnika Y oraz łączną wartość dostaw „-20 000,00" (wartość ujemna).

Korekta Informacji w obrocie krajowym

Korektę należy złożyć niezwłocznie, jeżeli w złożonej uprzednio Informacji: wystąpił błąd w jakiejkolwiek pozycji lub wystąpiła konieczność zmiany (korekty) wartości dostaw lub świadczonych usług, z innego powodu niż błąd.
Korektę składa się podobnie jak korektę deklaracji VAT, na tym samym formularzu (VAT-27) zaznaczając w poz. 8 kwadrat „2. Korekta informacji". **Korekta informacji** powinna zawierać wszystkie prawidłowe dane wykazane w złożonej wcześniej informacji podsumowującej oraz poprawione dane (które wymagały korekty). Jeżeli korekta dotyczyła kolumny „b", „c" lub „d" w części C lub D formularza, w kolumnie „a" należy zaznaczyć kwadrat „Tak". W przypadku skorygowania w kolumnie „d" wartości do zera (0), w kolumnach „b" i „c" należy powtórzyć dane nabywcy, a w kolumnie „d" wpisać „0,00" i w kolumnie „a" zaznaczyć kwadrat „Tak".

Przykład 17:
Podatnik (sprzedawca A) w lipcu 2015 r. dokonał dostawy prętów stalowych na rzecz nabywcy B, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, o wartości 50 000 zł. Wystawiając fakturę sprzedawca pomylił się wpisując kwotę 5 000 zł, taką kwotę ujął w ewidencji prowadzonej dla celów podatku VAT, przez co zaniżył podstawę opodatkowania w deklaracji VAT-7, a także w informacji podsumowującej złożonej za lipiec 2015 r. wykazał łączną wartość transakcji dla nabywcy B w kwocie 5 000 zł. Po złożeniu informacji podatnik zorientował się, że zaniżył wartość dostaw. Powinien więc niezwłocznie (obok dokonania korekty faktury i złożenia korekty deklaracji VAT-7) złożyć korektę informacji podsumowującej za lipiec 2015 r., powtarzając wszystkie prawidłowe dane z wcześniej złożonej informacji podsumowującej oraz prawidłową wartość dostaw (50 000,00) dla nabywcy B, zaznaczając jednocześnie w kolumnie „a" kwadrat „TAK".

Uwaga!!!

Informację podsumowującą/korektę informacji podsumowującej w obrocie krajowym można składać w wersji papierowej albo elektronicznej.

W wersji papierowej, w sytuacji, gdy liczba nabywców przekroczy liczbę wierszy

przeznaczonych do ich wpisywania, podatnik musi wypełnić kolejną Informację i oznaczyć ją kolejnym nr załącznika, w ogólnej liczbie złożonych załączników (w poz. 6). W związku z powyższą sytuacją pozycje 11 i 12 „razem" są wypełniane tylko na ostatnim załączniku.
W przypadku wersji elektronicznej (interaktywnej) formularza, nie funkcjonują załączniki, a wiersze w części C i D stanowią listę rozwijalną.

Podstawa prawna:
- art. 101a ust. 1 i 4 ustawy o VAT ,
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 czerwca 2015 r. w sprawie wzoru informacji podsumowującej w obrocie krajowym

ZMIANY W DEKLARACJACH DLA PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (VAT-7, VAT-7K, VAT-7D, VAT-9M, VAT-8)

VAT-7$_{(15)}$, VAT-7K$_{(9)}$ i VAT-7D$_{(6)}$

Nowe wzory deklaracji, oparte na wzorach obowiązujących do 30 czerwca br. na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku i usług (Dz. U. poz. 394), zostały wprowadzone przede wszystkim w związku ze zmianami, które dotyczą rozszerzonego i doprecyzowanego mechanizmu odwrotnego obciążenia. Wiążą się one z wprowadzonym obowiązkiem składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27). Zmiana wzorów deklaracji ma na celu, z jednej strony, umożliwić podatnikom bardziej precyzyjne rozliczenie dostawy towarów i świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca (przez dostawców i nabywców odrębnie), z drugiej strony, ma zapewnić organom podatkowym większą skuteczność kontroli stosowania mechanizmu reverse charge.
Wprowadzone zmiany w stosunku do obowiązujących do 30 czerwca br. wzorach deklaracji VAT-7, VAT-7K, VAT-7D dotyczą, m.in.:

► wiersza 11 i 11a i - są to zmiany o charakterze technicznym – w nowej wersji usunięto wiersz 11a, który został umieszczony, w odrębnym, kolejnym wierszu – 12; z wiersza 11 wyłączono import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej;

► wiersza 12 (przed zmianą), który został podzielony na 3 wiersze:

- *„13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)”,*
- *„14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)”,*
- *„15. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)”;*

wiersze 13 i 15 nowego wzoru (poz. 31, 34 i 35) służą do rozliczenia dostaw towarów i świadczenia usług, dla których podatnikiem jest nabywca, objętych obowiązkiem informacyjnym nałożonym na sprzedawcę (obowiązek składania informacji podsumowującej w obrocie krajowym VAT-27), przy czym wiersz 13 przeznaczony jest do wypełnienia przez sprzedawcę tylko w zakresie podstawy opodatkowania, a wiersz 15 – przez nabywcę zarówno w zakresie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego.

Ponadto, uwzględniając dotychczasowe doświadczenia w stosowaniu wcześniej obowiązujących wzorów deklaracji, w części D.3. dodano wiersz „*Korekta podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy”*. W wierszu tym (poz. 47) dłużnik wykazuje korektę podatku naliczonego (ze znakiem minus), jeżeli nie uregulował należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Powyższa zmiana ułatwi porównanie kwot korekty podatku należnego z tytułu nieściągalnych wierzytelności dokonanej przez wierzyciela (i podanych przez wierzyciela w zawiadomieniu VAT-ZD złożonym w urzędzie skarbowym wraz z deklaracja VAT) z korektą podatku naliczonego dokonaną przez dłużnika, bez konieczności podejmowania czynności sprawdzających.

Wzory VAT-8$_{(6)}$ i VAT-9M$_{(4)}$

Deklaracje VAT-8 i VAT-9M wypełniają co do zasady podatnicy zwolnieni z VAT (nie mający obowiązku składania deklaracji VAT-7, VAT-7K lub VAT-7D), jeżeli dokonują wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (VAT-8), importu usług lub nabyć towarów otrzymanych w ramach dostaw dla których podatnikiem jest nabywca (VAT-8 lub VAT-9M).

Zmiana ww. wzorów, tak jak w przypadku zmian wzorów deklaracji VAT-7, VAT-7K i VAT-7D, wynika przede wszystkim ze zmian dotyczących mechanizmu reverse charge.

W nowych wzorach dokonano następujących zmian:

- wiersz *„Import usług”* otrzymał nowe brzmienie *„Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy”*;
- wiersz *„w tym nabycie od podatników podatku od wartości dodanej usług, do których stosuje się art. 28b ustawy”,* otrzymał nowe brzmienie *„Import usług nabywany od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy”;*

zmiana w ww. wierszach (poz. 10 -13 deklaracji VAT-9M, poz. 12 - 15 deklaracji VAT-8) ma charakter techniczny i polega na wyłączeniu z wiersza pierwszego importu usług, o którym mowa w wyodrębnionym wierszu drugim;

- wiersz *„Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca (wypełnia nabywca)”,* który otrzymał nowe brzmienie *„Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)”;*

  zmiana ta wynika przede wszystkim ze zmiany art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT, zgodnie z którą od 1 lipca 2015 r. dostawa towarów w transakcjach krajowych do podatników zwolnionych podmiotowo z VAT nie jest już objęta mechanizmem reverse charge; podatnik zwolniony z VAT nabywając więc towary wymienione w załączniku nr 11 do ustawy o VAT zapłaci sprzedawcy kwotę brutto, tj. łącznie z podatkiem VAT, i nie będzie w tym zakresie obowiązany do rozliczania podatku należnego od tej transakcji;
- z ww. wiersza (w poprzednim brzmieniu) wydzielono nowy wiersz *„Świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca, o którym jest mowa w art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy (wypełnia nabywca)”;*

wydzielenie odrębnych pozycji dla poszczególnych transakcji ma na celu ułatwienie podatnikom rozliczania tych transakcji, a jednocześnie pozwoli na uzyskanie danych ułatwiających organom podatkowym monitoring stosowania przez podatników mechanizmu reverse charge.

<u>Przepisy przejściowe</u>

Wszystkie wzory deklaracji VAT (VAT-7$_{(14)}$, VAT-7K$_{(8)}$, VAT-7D$_{(5)}$, VAT-8$_{(5)}$, VAT-9M$_{(3)}$) obowiązujące do 30 czerwca 2015 r., mogą być stosowane do końca 2015 r. przez

podatników, którzy w okresie rozliczeniowym nie dokonają w obrocie krajowym dostaw towarów, świadczenia usług oraz nabyć towarów i usług – dla których transakcji podatnikiem jest nabywca *(§3 niżej wymienionego rozporządzenia Ministra Finansów)*.

Nabywcy towarów zwolnieni podmiotowo z podatku VAT, którzy zgodnie z przepisami obowiązującymi przed 1 lipca 2015 r., obowiązani byli rozliczać podatek należny od dostaw, dla których nabywca jest podatnikiem (art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy o VAT), dokonujący nabycia towarów po 30 czerwca 2015 r. na poczet, którego przed 1 lipca 2015 r. uiścili całość lub część zapłaty, obowiązani są do rozliczenia podatku należnego od tego nabycia w deklaracji VAT-9M lub VAT-8 wg wzoru obowiązującego przed zmianą (*§4 niżej wymienionego rozporządzenia)*.

Podstawa prawna: rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2015 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2015 r. poz. 914) – dostępne na stronie http://www.dziennikustaw.gov.pl/DU/2015/914/1 .