

1. Zmiany i nowości w VAT

Z dniem 1 lipca 2023 r. weszła w życie większość zmian w ustawie o VAT wprowadzanych w ramach tzw. pakietu SLIM VAT 3. Ponadto sejm uchwalił nowelizację ustawy o VAT w sprawie obowiązkowego systemu KSeF. Obowiązek fakturowania za pomocą KSeF ma być wprowadzony od 1 lipca 2024 r. Wyjątkiem są mniejsi przedsiębiorcy, dla których termin ten został wydłużony do 1 stycznia 2025 r. Nowości te i planowane zmiany opisujemy w niniejszym rozdziale, na przykładach wskazując ich praktyczne konsekwencje.

1.1. Określenie kursów przeliczeniowych dla faktur korygujących wystawianych do faktur w walucie obcej

Do 30 czerwca 2023 r. przyjmowano (nie było przepisów regulujących tę kwestię), że kwoty w walutach obcych w razie ich zmiany należy przeliczać według kursu historycznego, tj. właściwego do przeliczenia korygowanej kwoty wyrażonej w walucie obcej. Od zasady tej istniały dwa wyjątki mające miejsce, jeżeli faktury korygujące dokumentowały podwyższenie ceny na skutek okoliczności niemożliwych do przewidzenia w momencie zawierania umowy i wystawienia faktury. Przyjmowano wtedy, że kursem właściwym dla celów VAT do przeliczenia kwot w walucie obcej wskazanych na fakturze korygującej jest ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej. Jeżeli natomiast została wystawiona zbiorcza faktura korygująca, przyjmowano, że podatnicy mogli stosować jeden kurs przeliczeniowy, tj. kurs waluty obcej z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia zbiorczej faktury korygującej lub innego dokumentu korygującego.

Z dniem 1 lipca 2023 r. wskazana zasada została przez ustawodawcę usankcjonowana, jednak bez uwzględniania wyjątku dotyczącego podwyższania ceny na skutek okoliczności niemożliwych do przewidzenia w momencie zawierania umowy i wystawienia faktury. Jak bowiem stanowi dodany art. 31b ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej uległy zmianie, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu danej waluty obcej przyjętego do przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania przed jej zmianą.

Przykład 1

Na początku lipca 2023 r. spółka wystawiła fakturę korygującą do faktury wystawionej w walucie obcej. Przeliczenia tej faktury – niezależnie od tego, czy jest to faktura korygująca zmniejszająca („in minus”) czy zwiększająca („in plus”) – spółka powinna dokonać z zastosowaniem kursu przeliczeniowego przyjętego do przeliczenia faktury pierwotnej.

Od wskazanej zasady istnieją trzy wyjątki. **Pierwszy** z nich ma miejsce w przypadku wystawienia przez podatnika faktury korygującej, o której mowa w art. 106j ust. 3 ustawy o VAT, a więc zbiorczej faktury korygującej dokumentującej udzielenie opustu lub obniżki ceny w danym okresie. Wówczas podatnicy mają możliwość (ale nie obowiązek, jest to rozwiązanie fakultatywne) stosować do przeliczania kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej, względnie kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej; przy czym w tym drugim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro (zob. art. 31b ust. 2 ustawy o VAT).

Przykład 2

Podatnik dokonujący wewnątrzspółnotowych dostaw towarów wystawi kontrahentowi fakturę korygującą w euro dokumentującą rabat do wszystkich dostaw dokonanych na rzecz tego kontrahenta w II kwartale 2023 r. Do przeliczenia tej faktury na złote dla celów VAT podatnik ten może zastosować kurs średni euro ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury, względnie kurs wymiany opublikowany przez EBC; przy czym w tym drugim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej.

Drugi wyjątek od zasady wyrażonej w art. 31b ust. 1 ustawy o VAT istnieje, jeżeli podatnikowi udzielono opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub świadczonych usług wykonanych w danym okresie na rzecz podatnika dokonującego wewnątrzspółnotowego nabycia towarów lub podatnika, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy o VAT (tj. podatnika z tytułu odpowiednio importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca), udokumentowanych fakturą (uznać należy, że chodzi o fakturę korygującą) dotyczącą tego okresu. W takim przypadku podatnik ma możliwość (ale nie obowiązek, jest to rozwiązanie fakultatywne) dokonać przeliczenia na złote według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej, względnie według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej; przy czym w tym drugim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro (zob. art. 31b ust. 3 ustawy o VAT).

Przykład 3

Polski podatnik dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów od duńskiego dostawcy. Dostawca ten przyznał podatnikowi rabat do wszystkich dostaw dokonanych w II kwartale 2023 r. i wystawił mu z tego tytułu zbiorczą fakturę korygującą. W tej sytuacji, ustalając kwotę zmniejszenia podstawy opodatkowania dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów, podatnik może przeliczyć kwotę wynikającą z faktury korygującej z zastosowaniem kursu średniego waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia otrzymanej zbiorczej faktury korygującej, względnie z zastosowaniem kursu wymiany opublikowanego przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej.

Trzeci wyjątek związany jest z tym, że na podstawie art. 31a ust. 2a ustawy o VAT podatnicy mają możliwość stosowania dla celów VAT kursów przeliczeniowych właściwych do rozliczenia danej transakcji w podatku dochodowym. W takich przypadkach przepisów art. 31b ust. 1 i 2 ustawy o VAT co do zasady nie stosuje się (art. 31b ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o VAT), a do przeliczenia kwot określonych w walucie obcej mają zastosowanie zasady obowiązujące w podatku dochodowym, z zastrzeżeniem dotyczącym kwot niepodlegających przeliczeniu zgodnie z przepisami o podatku dochodowym (np. wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów czy importu usług). W przypadku transakcji, które według przepisów o podatku dochodowym nie podlegają przeliczeniu, podatnicy są obowiązani stosować zasady dokonywania przeliczeń wynikające z przepisów art. 31b ust. 1 lub 2 ustawy o VAT (zob. art. 31b ust. 4 zdanie drugie ustawy o VAT).

1.2. Podwyższenie limitu sprzedaży dla małych podatników

Od 1 lipca 2023 r. małymi podatnikami w rozumieniu VAT co do zasady są podatnicy podatku od towarów i usług, u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro (zob. art. 2 pkt 25 lit. a ustawy o VAT; do 30 czerwca 2023 r. limit ten wynosił równowartość 1 200 000 euro). Wyjątkiem są podatnicy prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentami, zleceniobiorcami lub innymi osobami świadczącymi usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju. Ci podatnicy są małymi podatnikami w rozumieniu VAT, jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro. W przypadku tej grupy podatników limit nie uległ zmianie.

Wskazana zmiana spowodowała zwiększenie w II połowie 2023 r. liczby podatników będących małymi podatnikami (zob. tabelę 1).

Tabela 1. Mali podatnicy w 2023 r.

Mali podatnicy w 2023 r.	
I połowa 2023 r.	II połowa 2023 r.
<ul style="list-style-type: none"> ■ podatnicy, u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) w 2022 r. nie przekroczyła 5 793 000 zł, oraz ■ podatnicy prowadzący przedsiębiorstwa maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz będący agentami, zleceniobiorcami lub innymi osobami świadczącymi usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) w 2022 r. nie przekroczyła 217 000 zł 	<ul style="list-style-type: none"> ■ podatnicy, u których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) w 2022 r. nie przekroczyła 9 654 000 zł, oraz ■ podatnicy prowadzący przedsiębiorstwa maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz będący agentami, zleceniobiorcami lub innymi osobami świadczącymi usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisju – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) w 2022 r. nie przekroczyła 217 000 zł

W efekcie większa liczba podatników (tj. podatnicy, u których w 2022 r. wartość sprzedaży przekroczyła 5 793 000 zł, jednak nie przekroczyła 9 654 000 zł) może korzystać w II połowie 2023 r. z przywilejów małych podatników. Przywilejami tymi są:

- 1) możliwość rozliczania VAT tzw. metodą kasową (zob. art. 21 ustawy o VAT),
- 2) możliwość składania deklaracji VAT za okresy kwartalne (zob. art. 99 ust. 3 ustawy o VAT).

Przykład 4

Wartość sprzedaży w 2022 r. wyniosła w spółce z o.o. 7 200 000 zł. W związku z tym w I połowie 2023 r. spółka ta nie była małym podatnikiem VAT.

Na skutek zmiany dokonanej z dniem 1 lipca 2023 r. spółka stała się małym podatnikiem. W konsekwencji może wybrać rozliczanie podatku VAT metodą kasową lub wybrać składanie deklaracji VAT za okresy kwartalne (o ile nie ma zastosowania jedno z wyłączeń określonych przepisami art. 99 ust. 3a ustawy o VAT).

1.3. Zmiany w przepisach o dokonywaniu odliczeń z zastosowaniem proporcji oraz prewspółczynnika

Z dniem 1 lipca 2023 r. zostało wprowadzonych kilka zmian w przepisach o dokonywaniu odliczeń z zastosowaniem proporcji oraz prewspółczynnika. Dwie z tych zmian są wspólne dla dokonywania odliczeń z zastosowaniem prewspółczynnika oraz proporcji.

Pierwsza z tych wspólnych zmian polega na rozszerzeniu możliwości zaokrąglania do 100% proporcji przekraczającej 98%. Od 1 lipca 2023 r. warunkiem tego jest, aby kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była mniejsza niż 10 000 zł (zob. nowe brzmienie art. 90 ust. 10 ustawy o VAT; do 30 czerwca 2023 r. limit wynosił 500 zł). Zmiana ta dotyczy również dokonywania odliczeń