



Nowe zasady korygowania deklaracji w 2016 roku



Redaktor: Rafał Kuciński

Wydawca: Renata Grochowska-Siudaj

Koordynator produkcji: Mariusz Jezierski

Skład i łamanie: Raster studio, Norbert Bogajczyk

05-071 Sulejówek, ul. Konopnickiej 46

Projekt graficzny: Monika Gajewska

ISBN: 978-83-269-4819-0

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10

e-mail: serwispodatkowyvat@wip.pl

NIP: 526-19-92-256

Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy

dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy

XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.

Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2016



„Nowe zasady korygowania deklaracji VAT w 2016 roku” wraz z przysługującymi Czytelnikom innymi elementami dostępnymi w subskrypcji (e-letter, strona WWW i inne) chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w magazynie „Nowe zasady korygowania deklaracji VAT w 2016 roku” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „Nowe zasady korygowania deklaracji VAT w 2016 roku” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w publikacji „Nowe zasady korygowania deklaracji VAT w 2016 roku” oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówki, porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „Nowe zasady korygowania deklaracji VAT w 2016 roku” lub w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków. Wydawca nie odpowiada za treść zamieszczonej reklamy; ma prawo odmówić zamieszczenia reklamy, jeżeli jej treść lub forma są sprzeczne z linią programową bądź charakterem publikacji oraz interesem Wydawnictwa Wiedza i Praktyka.

Nowe zasady korygowania deklaracji w 2016 roku

Przedsiębiorcy oraz rozliczający ich księgowi często popełniają błędy w dokumentach składanych do urzędów skarbowych oraz innych organów podatkowych. Ich poprawianie odbywa się według określonych przepisami procedur. Obowiązujące w tym zakresie przepisy z początkiem roku uległy znaczącej modyfikacji.

Kwestie związane z korygowaniem deklaracji podatkowych zostały unormowane w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: op). Zgodnie z jej regulacjami, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnikom (a także płatnikom i inkasentom) przysługuje prawo do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji (art. 81 § 1 op). To samo dotyczy osób, które były współnikami spółki cywilnej w chwili jej rozwiązania. Przy czym przez deklaracje podatkowe, o których mowa, należy również rozumieć zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci (art. 3 pkt 5 op).

Korekta deklaracji na nowych zasadach

Istota omawianej korekty polega na ponownym, tym razem poprawnym wypełnieniu odpowiedniego formularza i złożonych wraz z nim załączników. W tym celu na nowym formularzu trzeba zaznaczyć inny cel niż złożenie deklaracji (zeznanie, informacji itp.), a więc właśnie jej korektę. Przepisy nie wymagają natomiast, aby do deklaracji korygującej dołączać kopię deklaracji, która jest poprawiana.

Do korekty należy użyć formularza obowiązującego w okresie, którego ta korekta dotyczy. Nie ma więc znaczenia ewentualna okoliczność, że na dzień złożenia korekty obowiązuje już nowa wersja danego formularza. Przepisy nie nakazują natomiast stosowania do korekty tej samej formy, w której była złożona deklaracja pierwotna. Jeśli zatem deklarację przekazano np. do urzędu skarbowego w formie papierowej, to jej korektę podatnikowi wolno przesłać drogą elektroniczną. W niektórych przypadkach możliwa jest też sytuacja odwrotna, tj. korekta na druku papierowym do deklaracji przesłanej w formie elektronicznej. Trzeba jednak pamiętać o tym, że niektóre deklaracje (np. PIT-11) co do zasady muszą być już składane wyłącznie przez Internet. Dlatego zobligowane do zachowania tej formy podmioty nie mają możliwości przesłania ich poprawionej wersji w tradycyjnej formie pisemnej.

Uzasadnienie przyczyn korekty nie jest konieczne

W świetle aktualnie obowiązujących przepisów korekta, czy to dokonywana w tradycyjnej formie papierowej czy drogą elektroniczną, następuje przez przekazanie do właściwego organu podatkowego deklaracji korygującej, z uwzględnionymi poprawkami. Przy czym począwszy od 1 stycznia 2016 r. do skuteczności takiej korekty nie jest już wymagane złożenie, wraz

z poprawionym dokumentem, pisemnego uzasadnienia jej przyczyn. Jest to znacząca zmiana w stosunku do stanu prawnego obowiązującego do końca ubiegłego roku. Dotychczas bowiem możliwość korygowania dokumentów bez tego rodzaju uzasadnienia dotyczyła tylko deklaracji VAT, o czym stanowił uchylony już art. 81 § 3 op. Nie oznacza to jednak oczywiście zakazu dołączania do korygowanej deklaracji takich pisemnych uzasadnień. Podatnicy czy płatnicy nadal mogą korzystać z tej możliwości na zasadzie dobrowolności.

Ustawodawca uznał bowiem utrzymywanie dalej takiego obowiązku za nieuzasadnione. Wiąże się to z faktem, że przedsiębiorcy często nie wiedzieli o powinności składania wraz z korektą tego rodzaju uzasadnienia. Obowiązek ten zaś fiskusowi stosunkowo ciężko było egzekwować, tym bardziej że przepisy nie określały konsekwencji złożenia deklaracji bez takiego pisma. Dlatego powszechnie przyjmowano, że taka wadliwa korekta jest wiążąca, ale organ podatkowy mógł wezwać podatnika do dostarczenia jej uzasadnienia (por. wyrok NSA z 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 973/12). W praktyce fiskus dokonywał takich wezwań na podstawie art. 274a § 2 op, a kiedy okazywały się one bezskuteczne, w celu wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy zmuszony był do wszczynania postępowań podatkowych w trybie przewidzianym w art. 165 tej ustawy. Generowało to duże koszty i prowadziło do nadmiernej biurokracji. Zmiana ta została wprowadzona z początkiem 2016 roku mocą ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Jest to niewątpliwie duże udogodnienie dla podatników dokonujących korekt złożonych przez siebie deklaracji.

Korekta deklaracji nie zawsze jest możliwa

Nie w każdym jednak przypadku złożona korekta będzie skuteczna. Ustawodawca wyłączył bowiem taką możliwość w odniesieniu do korekt dokonywanych podczas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, jeżeli ich zakres (tych korekt) pokrywa się z tymi postępowaniami (art. 81b § 1 op).

Ważne

Prawo do korekty ulega zawieszeniu na czas prowadzonego postępowania kontrolnego. Przysługuje ono jednak nadal po zakończeniu kontroli podatkowej bądź postępowania podatkowego (w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego). Nie ma natomiast przeszkód, aby podatnik skorygował deklarację za okres, który akurat nie podlega postępowaniu podatkowemu albo kontroli.

Zawiadomienie o kontroli

Również otrzymanie zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli nie pozbawia podatnika prawa do złożenia korekty deklaracji (zeznania), nawet wówczas, gdy

wspomniana kontrola ma obejmować okres, którego dotyczy ta korekta. Ograniczenia dotyczą bowiem już trwającej kontroli. Natomiast otrzymanie wspomnianego zawiadomienia nie jest tożsame z jej wszczęciem (zob. odpowiednio art. 282b oraz art. 284 op). Podatnikowi wolno zatem w okresie pomiędzy otrzymaniem zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli a jej faktycznym rozpoczęciem wyeliminować ewentualne błędy w rozliczeniach poprzez złożenie korekt za okresy, które w świetle tego zawiadomienia mają być przedmiotem omawianej weryfikacji. Natomiast po wszczęciu ww. kontroli czy postępowania nie będzie to już dopuszczalne.

Należy pamiętać, że nowelizacja nie zmieniła tej generalnej zasady. Jednak także pod kątem jej stosowania ustawodawca wprowadził korzystne dla podatników zmiany. Mianowicie jeśli wbrew ww. zakazowi taka korekta zostanie złożona, organ podatkowy będzie musiał pisemnie zawiadomić składającego korektę o jej bezskuteczności. Stanowi o tym jednoznacznie dodany od 1 stycznia 2016 r. art. 81b § 2 zdanie drugie op. Wcześniej organy podatkowe nie miały takiego obowiązku. Należy przy tym podkreślić, że tego rodzaju zawiadomienie ma jedynie charakter informacyjny i podatnik nie ma żadnej możliwości jego zaskarżenia.

Ważne

Przeszkodą w złożeniu korekty deklaracji nie jest okoliczność prowadzenia u podatnika tzw. kontroli krzyżowej na podstawie art. 274c op. Nie jest to bowiem kontrola, o której mowa w przepisie art. 81b tej ustawy, lecz procedura realizowana w ramach tzw. czynności sprawdzających. Ich celem jest głównie sprawdzenie terminowości składania deklaracji oraz ich formalnej poprawności, terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków (w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów), jak też ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Na to, że kontrola krzyżowa w firmie nie wyłącza możliwości skorygowania deklaracji, zwrócił uwagę m.in. WSA w Łodzi w wyroku z 13 kwietnia 2004 r. (sygn. akt I SA/Łd 620/03).

UWAGA

Skutków prawnych nie wywołuje korekta złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku, w przypadku gdy ten wniosek zostanie wycofany bądź organ podatkowy odmówi stwierdzenia nadpłaty w całości albo w części. Tak wynika z nowego (tj. obowiązującego od 1 stycznia 2016 r.) art. 81b § 2a op. Przepis ten dodatkowo stanowi, że decyzja wydana w ww. przypadkach musi zawierać informację o bezskuteczności korekty.

Korekta może być wielokrotna

Przedsiębiorcy muszą pamiętać, że przepisy nie zabraniają wielokrotnego składania i korygowania deklaracji. Oznacza to, że podatnikowi wolno w ten sposób poprawiać nie tylko pierwotnie przekazany do organu podatkowego dokument, ale również złożone następnie korekty tego dokumentu (czyli korekty już uprzednio skorygowanych deklaracji). Zwracano na to uwagę także w orzecznictwie sądowym, o czym przekonuje m.in. treść wyroku WSA w Warszawie z 2 grudnia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 685/09).

Ograniczeniem w możliwości dokonywania takich wielokrotnych korekt może być jednak upływ czasu. Powszechnie przyjmuje się bowiem, że podatnikom wolno poprawiać zeznania i inne deklaracje do czasu zakończenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (określonego w art. 70 § 1 op). Oznacza to, że co do zasady wolno to robić przez 5 lat licząc od końca roku, w którym składana jest deklaracja.

Przykład: Terminy korekty deklaracji

Zeznania roczne PIT-36 i CIT-8 za 2015 rok wolno będzie korygować do końca 2021 r., tak samo jak deklarację VAT-7 za styczeń 2016 roku. Natomiast w odniesieniu do korekty deklaracji VAT-7 za grudzień 2016 roku (składanej do 25 stycznia 2017 r.) będzie to dopuszczalne do końca 2022 roku.

Nagroda za dobrowolne poprawienie deklaracji

Likwidacja wymogu dołączania pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty deklaracji wymusiła zmianę także innych przepisów związanych ze składaniem tego rodzaju dokumentów. Dotyczy to m.in. regulacji normujących kwestię naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. Przypomnijmy, że na gruncie dotychczas obowiązujących w tym zakresie przepisów podatnicy mieli prawo do zastosowania obniżonej stawki wspomnianych odsetek, w wysokości 75% stawki podstawowej pod warunkiem złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia wspomnianej korekty, zaległości podatkowej.

Ważne

Możliwość zastosowania obniżonych (w porównaniu z ogólnie obowiązującymi) odsetek za zwłokę ma zachęcać podatników do dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych i wykazywania należnych z tego tytułu danin w prawidłowej wysokości.

Jednak jak pokazała praktyka, skuteczność tych zachęt w dotychczasowej postaci była ograniczona. Dlatego od 1 stycznia 2016 r. rozwiązania w tym zakresie funkcjonują na

nieto zmienionych zasadach. Według ustawodawcy zmiany mają zwiększyć liczbę podatników dobrowolnie i – co ważne – na bieżąco ujawniających oraz spłacających swoje zaległości podatkowe.

UWAGA

Podatnicy mogą korzystać z obniżonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej. Aby jednak tak się stało, muszą być łącznie spełnione określone w przepisach warunki. Mianowicie stawka odsetek za zwłokę wyniesie połowę podstawowej stawki, jeśli:

1. korekta deklaracji zostanie złożona nie później niż 6 miesięcy od dnia upływu terminu do jej złożenia;
2. zapłata zaległości podatkowej nastąpi w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty (art. 56a § 1 pkt 1 i 2 op).

Co istotne, prawo do korzystania z obniżonych 50% odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych mają nie tylko podatnicy, którzy w podanym wcześniej terminie zapłacą podatek, ale również ci, którzy swoje należności uregulują w inny sposób. Chodzi tutaj o zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku, potrącenie albo przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie art. 66 op. W tym celu taki podatnik powinien złożyć wniosek o zastosowanie obniżonej stawki odsetek nie później niż w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji (art. 56a § 2 op).

Obniżona stawka odsetek nie dla każdego

Tak jak to było wcześniej (tj. w stanie prawnym obowiązującym do końca ubiegłego roku), obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie można jednak zastosować w odniesieniu do korekt deklaracji:

- złożonych po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
- dokonanych w wyniku czynności sprawdzających (art. 56a § 3 op).

Obniżone odsetki także dla zaległości z 2015 roku

Przedstawione wcześniej, nowe zasady dokonywania korekt mają zastosowanie do zaległości podatkowych, które powstaną od 1 stycznia 2016 r. Ustawodawca przewidział jednak w tym zakresie jeden istotny wyjątek. Mianowicie odsetki za zwłokę można naliczyć według nowej, obniżonej do 50% stawki od zaległości powstałych przed tą datą (tj. do 31 grudnia 2015 r.), jeśli dług wynika z korekty złożonej w pierwszym półroczu 2016 roku i zostanie on uregulowany w ciągu 7 dni od dokonania tej korekty (pod warunkiem że będzie ona skuteczna).

Nowe regulacje są generalnie bardziej korzystne dla podatników od tych, które funkcjonowały w tym zakresie przed 1 stycznia 2016 r. Nowelizacja wprowadziła bowiem jeszcze niższą stawkę obniżonych odsetek od tej, która obowiązywała wcześniej (tj. 50% zamiast 75%). Z drugiej jednak strony trzeba pamiętać o tym, że dotyczy to jedynie tych podmiotów, które dostatecznie wcześniej zorientowały się, że popełniły błąd w swoich rozliczeniach i w miarę szybko go poprawiły w trybie przewidzianym przez przepisy. Natomiast podatnicy, którzy dokonali takiej korekty po upływie pół roku od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji, odsetki od powstałej z tego tytułu zaległości będą musieli naliczyć już na ogólnych, mniej korzystnych zasadach (tj. według stawki podstawowej). Pod tym kątem zmiana jest niekorzystna dla podatników, ponieważ przed nowelizacją przepisy nie przewidywały takiego ograniczenia czasowego.

Karne odsetki tylko przy niektórych korektach

Przedsiębiorców z pewnością nie ucieszą nowe regulacje wprowadzające podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, w wysokości 150% stawki podstawowej. Dotyczy ona niektórych błędów w rozliczeniach VAT oraz podatku akcyzowego, o czym stanowi dodany od 1 stycznia 2016 r. nowy art. 56b op. Zgodnie z tym przepisem sankcyjna stawka odsetek za zwłokę stosowana jest do zaległości w VAT i w podatku akcyzowym w przypadku:

- 1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego;
- 2) korekty deklaracji:
 - a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu tej kontroli,
 - b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających,
- 3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciężącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.

Przy czym w przypadku korekt deklaracji (dokonanych w wyniku czynności sprawdzających lub złożonych m.in. po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej) ustawodawca dodatkowo wprowadził limit kwotowy, którego przekroczenie wywołuje skutek w postaci sankcyjnych odsetek. W myśl art. 56b pkt 2 op podwyższoną „karną” stawkę stosuje się, jeżeli kwota zaległości (lub zawyżenia kwoty nadpłaty albo zwrotu podatku):

- przekroczy 25% kwoty należnej i jednocześnie
- jest wyższa niż pięciokrotna wysokość minimalnego wynagrodzenia obowiązującego w dniu następującym po dniu upływu terminu płatności zobowiązania

lub terminu zwrotu (w 2016 roku pięciokrotność minimalnego wynagrodzenia wynosi 9.250 zł).

Ważne

Stosowanie podwyższonych odsetek podatkowych jest ograniczone do niektórych podatków i to pod warunkiem, że naruszenie przepisów miało poważniejszy charakter.

W razie wystąpienia niewielkich uszczupień – w szczególności wynikających z nieumyślnych uchybień, oczywistych pomyłek czy błędów rachunkowych – odsetki za zwłokę według sankcyjnej stawki 150% nie są naliczane. Co więcej, odnoszą się one jedynie do tych zaległości podatkowych, które powstały od 1 stycznia 2016 r.

Skuteczne usunięcie błędów w deklaracji pozwala uniknąć kary

Narzędziem zachęty do dobrowolnego poprawiania przez podatników deklaracji podatkowych są również odpowiednie regulacje Kodeksu karnego skarbowego (dalej: kks). Jak wskazuje art. 16a kks, nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto:

- złożył prawnie skuteczną (w rozumieniu op lub ustawy o kontroli skarbowej) korektę deklaracji podatkowej, a ponadto
- w całości zapłacił (niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez fiskusa) uszczuploną (lub narażoną na uszczuplenie) należność.

Ważne

Do uniknięcia kary w postępowaniu skarbowym nie jest już wymagane uzasadnianie przyczyn korekty. Zmiana ta obowiązuje także od 1 stycznia 2016 r.

Fiskus poprawi z urzędu więcej deklaracji

Organ podatkowy może z własnej inicjatywy dokonać korekty (poprzez dokonanie stosownych poprawek lub uzupełnień) złożonej przez podatnika deklaracji. Będzie tak tylko w razie stwierdzenia w ramach czynności sprawdzających, że wspomniany dokument:

- zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że
- wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami.

Dodatkowo, aby taka zmiana deklaracji z urzędu była dopuszczalna, musi zostać spełniony jeszcze jeden istotny warunek. Mianowicie zmiana wysokości zobowiązania podatkowego (kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia

lub wysokości straty) w wyniku tej korekty nie powinna przekraczać kwoty 5.000 zł (art. 274 § 1 pkt 1 op). Limit ten obowiązuje od 1 stycznia 2016 r. (wcześniejszy był o 4.000 zł niższy).

UWAGA

Na korektę dokonaną z urzędu przez fiskusa podatnik ma prawo wnieść sprzeciw do organu podatkowego, który jej dokonał. Powinien to zrobić w terminie 14 dni od dnia doręczenia mu uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. W wyniku skutecznego wniesienia sprzeciwu dochodzi do anulowania korekty (art. 274 § 3 op). Brak odwołania w tym terminie wywołuje takie same skutki prawne, jak korekta złożona przez samego podatnika.

PODSTAWA PRAWNA:

Art. 55, art. 56, art. 56a, art. 56b, art. 81, art. 81b, art. 274 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.),

Art. 19 ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1649).

Art. 16a ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz.U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.).

Mariusz Olech

prawnik, specjalista ds. podatków, wieloletni pracownik organów skarbowych

100 odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania dotyczące VAT

Ta publikacja pozwoli Państwu na sprawne rozliczanie VAT. Nasi eksperci wyjaśniają najczęstsze wątpliwości pojawiające się przy rozliczaniu tego arcytrudnego podatku. Praktyczne wyjaśnienia rzeczywistych problemów, podane w formie pytań i odpowiedzi, w przystępny sposób przybliżą Państwu zawartość związane z rozliczaniem podatku od towarów i usług.

Zamów tę publikację na

FabrykaWiedzy.com

Fachowe publikacje dla specjalistów



2VA0006
ISBN 978-83-269-4819-0