

SZKOŁA VAT

- lekcja 53 -

Rozliczenie faktur korygujących przez sprzedawcę

Zanim przejdziemy do zasad rozliczania faktur korygujących przez sprzedawcę, zwróćmy uwagę na bardzo ważną kwestię - **przedawnienie podatkowe**.

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie następuje z mocy prawa. Prawa i obowiązki m.in. w zakresie wystawiania faktur korygujących i rozliczenia podatku na ich podstawie, obowiązują podatników dopóty, dopóki zobowiązanie podatkowe określone w tych fakturach nie uległo przedawnieniu.

Oznacza to, że prawo do korekty istnieje dopóki zobowiązanie nie uległo przedawnieniu. Przykładowo, prawa i obowiązki w zakresie wystawiania faktur korygujących za 2022 rok i rozliczenia podatku na ich podstawie, obowiązują podatników do 31.12.2028 r. Płatność podatku za 2022 rok mija wraz z upływem ustawowego terminu do złożenia zeznania za ten rok (termin płatności podatku za 2022 rok przypada na 2023 rok a 5 lat, liczymy od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.). Termin początkowy i końcowy przedawnienia podatkowego wyznacza więc termin płatności tegoż zobowiązania (z zastrzeżeniem instytucji zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia, które wpływają na końcowy termin przedawnienia).

Przedawnienie oznacza, że po upływie określonego czasu od momentu powstania zobowiązania podatkowego zobowiązanie to wygasa, a organ podatkowy, po upływie terminu przedawnienia, nie może domagać się

uregulowania (nie ma możliwości wyegzekwowania) należnego świadczenia.

Instytucja przedawnienia ma to do siebie, że w odniesieniu do okresu, który uległ przedawnieniu nie mogą być dokonywane żadne czynności ani zwiększające zobowiązanie podatkowe, ani zmniejszające zobowiązanie podatkowe. Podatnik nie jest tym samym zobowiązany ani do wystawiania ani do posiadania dokumentów oraz ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku za okresy, które uległy przedawnieniu. Potwierdzenie prezentowanego stanowiska znajduje się m.in. w interpretacji indywidualnej nr 0111-KDIB3-1.4012.28.2023.1.KO. z dnia 14.03.2023 r.

Do przyczyn korekt należą:

- 1) udzielenie po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- 2) zwrot towarów i opakowań z wyjątkiem sytuacji, gdy podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru,
- 3) zwrot nabywcy całości lub części zapłaty otrzymanej przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- 4) stwierdzenie pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienie faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Przyczyny te wskazane zostały w art. 29a ust. 10 i 14 ustawy o VAT.

W jakim okresie rozliczeniowy należy dokonać korekty "in minus"?

Zgodnie z rt. 29a ust. 13 ustawy o VAT w powyżej wskazanych

przypadkach, obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem że:

- z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz
- warunki te zostały spełnione,
- faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją.

W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa powyżej, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Warunku posiadania dokumentacji nie stosuje się w przypadku:

- eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju,
- sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy,
- wystawienia faktury korygującej w postaci faktury ustrukturyzowanej.

Co oznacza termin "warunki uzgodnienia" oraz posiadanie dokumentacji potwierdzającej dokonanie uzgodnień?

Przez uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego rozumie się w szczególności ustalenie przez strony transakcji faktu obniżenia wykazanego na fakturze pierwotnej wynagrodzenia.

Dokumentacją potwierdzającą uzgodnienia warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i VAT należnego może być:

- korespondencja mailowa,
- aneks do umowy lub
- inny dokument potwierdzający uzgodnienie nowych warunków transakcji.

Jeśli na fakturze zamieszczono błędną cenę, to sprzedawca ma obowiązek jej skorygowania. Dodatkowe uzgodnienia czy porozumienia mogą być więc w takim przypadku bezzasadne. W takim przypadku dokumentacją potwierdzającą uzgodnienia może być np. potwierdzenie odbioru korekty przez nabywcę.

Tak wskazało Ministerstw Finansów w objaśnieniach podatkowych z dnia 23 kwietnia 2021 r.:

"W związku z tym, że podstawą dokonania pomniejszenia podstawy opodatkowania jest błąd w cenie wskazanej na fakturze pierwotnej spełnieniem warunków do korekty jest już samo stwierdzenie pomyłki w cenie. Ponieważ nabywca może nie mieć świadomości o zaistniałej pomyłce konieczne pozostaje oczekiwanie z korektą na uzgodnienie z nabywcą warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego."

Przykład 1

Przedsiębiorca 20 sierpnia 2023 r. wystawił fakturę dotyczącą sprzedaży biurka. Po kilku dniach zauważył jednak, że zawyżył cenę sprzedanego przedmiotu. Zamiast kwoty 1.500 zł wpisał 15.000 zł. 24 sierpnia wystawił więc fakturę korygującą. Kiedy powinien ująć ją w rozliczeniu?

Podatnik może dokonać obniżenia podatku należnego w sierpniu, pod warunkiem, że posiada dokumentację potwierdzającą uzgodnienia. Potwierdzeniem może być w tej sytuacji potwierdzenie otrzymania faktury korygującej.

Przykład 2

Przedsiębiorca dokonał w lipcu sprzedaży towarów. Część towarów miała zostać zwrócona, w związku z czym 31 lipca uzgodnione zostały z nabywcą warunki zwrotu i wystawienia faktury korygującej. Faktura korygująca wystawiona została 1 sierpnia. Kiedy należy ją ująć w rozliczeniu podatku VAT należnego?

Podatnik uzgodnił warunki dokonania korekty w lipcu, a fakturę korygującą wystawił w sierpniu. Przy założeniu, że posiada dokumentację potwierdzającą uzgodnienie i spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania, fakturę korygującą ująć powinien w rozliczeniu w miesiącu jej wystawienia czyli w sierpniu.

W jakim okresie rozliczeniowym należy dokonać korekty "in plus"?

Zgodnie z art. 29a ust. 17 ustawy o VAT, w przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

Możemy tutaj wyodrębnić dwa przypadki:

1. przyczyną korekty jest błąd lub pomyłka - korekty dokonać należy za okres, w którym wykazano fakturę pierwotną,
2. przyczyną korekty są okoliczności, nieznane w chwili wystawiania faktury pierwotnej - korekty dokonać należy w rozliczeniu za okres, kiedy powstała przyczyna korekty, ale nie wcześniej niż za miesiąc, w którym wykazano pierwotną fakturę.

Przykład 3

Podatnik w sierpniu 2023 r. dokonał sprzedaży towarów za 2.000 zł. W wyniku pomyłki wystawił jednak fakturę na kwotę 200 zł. Błąd zauważył we wrześniu 2023 r. i naprawił go poprzez wystawienie faktury korygującej. W jakim okresie powinien ująć korektę?

Korekta jest następstwem błędu, w związku z tym należy ją ująć w okresie faktury pierwotnej czyli w sierpniu 2023 r. Jeśli podatnik złożył już plik JPK za ten okres, konieczna jest korekta.

Przykład 4

Podatnik w marcu br. dokonał sprzedaży towarów, które opodatkował stawką 8%. W sierpniu okazało się, że towar powinien zostać opodatkowany stawką 23%. W związku z zaistniałą sytuacją w sierpniu wystawił fakturę korygującą. W jakim okresie powinien ująć korektę?

W tym przypadku również konieczna jest korekta pliku JPK_VAT. Zwiększenia kwoty podatku należy bowiem dokonać w rozliczeniu za marzec - wtedy zaistniała przyczyna korekty.

