

JAK KORYGOWAĆ TRANSAKCJE OPODATKOWANE VAT?

I. DOKUMENTY KORYGUJĄCEstr. 2

1. Wystawianie faktur korygujących str. 2
 - 1.1. Kiedy należy wystawić faktury korygujące? str. 2
 - 1.2. Dane zawarte na fakturze korygującej str. 3
 - 1.3. Korygowanie zbiorczą fakturą str. 5
 - 1.4. Krajowa faktura korygująca wystawiona w walucie obcej str. 5
 - 1.5. Zwrot towaru używanego opodatkowanego w procedurze VAT marża str. 7
 - 1.6. Faktura korygująca do faktury wystawionej z oznaczeniem MPP str. 9
 - 1.7. Korekta sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym z NIP nabywcy str. 11
2. Błędy poprawiane notą korygującą str. 14
3. Anulowanie faktur str. 17

II. TERMIN ROZLICZANIA FAKTUR KORYGUJĄCYCHstr. 20

1. Zasady korygowania podatku należnego i naliczonego str. 20
2. Moment uzgodnienia warunków w praktyce str. 25

III. FAKTURY, KTÓRE NIE DOKUMENTUJĄ RZECZYWISTEJ TRANSAKCJIstr. 26

1. Obowiązek zapłaty VAT przez wystawcę pustej faktury str. 26
2. Wystawienie faktur przedwcześnie str. 27
3. Korekta JPK_VAT będąca skutkiem braku prawa do odliczenia VAT str. 31

IV. KOREKTA VAT NALEŻNEGO W RAMACH ULGI NA ZŁE DŁUGIstr. 32

I. DOKUMENTY KORYGUJĄCE

Dokumenty, które potwierdzają dokonywane przez podatników transakcje podlegające opodatkowaniu, muszą być nie tylko prawidłowe pod względem formalnym, ale też muszą odzwierciedlać rzeczywisty przebieg transakcji.

Jeśli wystawiona faktura zawiera błędy, to w takim przypadku podatnik ma obowiązek jej skorygowania.

W sytuacji gdy faktura wskazuje zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało bądź zaistniało w innych rozmiarach albo między innymi podmiotami, wówczas mamy do czynienia z tzw. „pustą fakturą”.

Korygowanie dokumentów odbywa się w sposób określony ściśle w przepisach ustawy o VAT. W drodze wyjątku dopuszczalne jest również anulowanie faktury, pomimo że brak jest regulacji w tym zakresie.

Dokumentami korygującymi stosowanymi przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą są faktury korygujące oraz noty korygujące. Oba te dokumenty służą do poprawiania błędów w wystawionej fakturze.

Jednocześnie w zależności od błędu podatnik ma obowiązek dokonać korekty odpowiedniej części JPK_VAT z deklaracją.

W przeciwnym wypadku narażony jest na sankcje z tytułu nierzetelnego rozliczenia podatku VAT.

1. Wystawianie faktur korygujących

1.1. Kiedy należy wystawić faktury korygujące?

Na mocy art. 106j ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, faktury korygujące wystawia się w przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty dokonanej przed dostawą towaru/wykonaniem usługi,
- stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury.

Ustawowe regulacje dotyczące zasad wystawiania faktur korygujących nie zawierają żadnych ograniczeń czasowych w zakresie korygowania faktur. Przyjmuje się jednak, że **wystawienie tego dokumentu jest możliwe, jeżeli nie upłynął jeszcze okres przedawnienia zobowiązania podatkowego**, który w myśl art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Takie też stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 marca 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.28.2023.1.KO. Wyjaśnił w niej, że instytucja przedawnienia ma to do siebie, że w odniesieniu do okresu, który uległ przedawnieniu, nie mogą być dokonywane żadne czynności zwiększające zobowiązanie podatkowe ani zmniejszające zobowiązanie podatkowe. Podatnik nie jest tym samym zobowiązany do wystawiania ani do posiadania dokumentów oraz ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku za okresy, które uległy przedawnieniu.

Również w interpretacji indywidualnej z dnia 9 marca 2023 r., nr 0114-KDIP-1-2.4012.590.2022.2.RM Dyrektor KIS uznał, że: „(...) *prawa i obowiązki m.in. w zakresie do-*

kumentowania i rozliczenia podatku, obowiązują podatników dopóty, dopóki zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu. Z chwilą upływu terminu przedawnienia nie jest możliwa ani modyfikacja już dokonanego rozliczenia podatkowego przez podatnika, ani też kontrola (weryfikacja) jego prawidłowości przez organ podatkowy. Nie ma też możliwości złożenia korekty deklaracji za okresy, w stosunku do których w podatku VAT nastąpiło przedawnienie (...)”.

Podobnie wypowiedział się WSA w Gdańsku w prawomocnym wyroku z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 989/17, w którym czytamy: „(...) upływ określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług wynikającego z zadatku otrzymanego przy zawarciu umowy przedwstępnej, wyklucza możliwość korekty podatku należnego, który powstał z tytułu otrzymania tego świadczenia. Dalszą konsekwencją jest również brak możliwości wystawienia faktury korygującej w stosunku do faktury dokumentującej otrzymanie takiego zadatku.

Jakkolwiek może zaistnieć sytuacja, w której po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie dojdzie do zawarcia umowy przyrzeczonej, w wykonaniu umowy przedwstępnej, na podstawie której strona otrzymała zadatek, to jednak wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powstałego w związku z otrzymaniem zadatku, jako stosunku publicznoprawnego, wyklucza możliwość czynienia korekty podatku należnego wynikającego z tego zadatku. Nie jest bowiem dopuszczalne skorygowanie zobowiązania, które już wygasło (...)”.

1.2. Dane zawarte na fakturze korygującej

W myśl art. 106j ust. 2 ustawy o VAT wystawiona przez podatnika faktura korygująca powinna zawierać następujące elementy:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 2) numer identyfikujący w KSeF fakturę, której dotyczy faktura korygująca – w przypadku faktury korygującej w postaci faktury ustrukturyzowanej,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–5 (datę wystawienia, numer, określenie stron transakcji itp.),
 - b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty VAT należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty VAT należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek VAT i sprzedaży zwolnionej,
- 5) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 4 – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Ponadto faktura korygująca może zawierać wyraz „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA” oraz przyczynę korekty.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że podatnicy mają możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych, w tym również faktur korygujących faktury ustrukturyzowane. Podatnik bowiem fakturę korygującą fakturę ustrukturyzowaną wystawia wyłącznie w postaci faktury ustrukturyzowanej (art. 106j ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład

W kwietniu 2024 r. podatnik sprzedał 10 krzeseł biurowych na rzecz czynnego podatnika, co udokumentował fakturą. W tym samym miesiącu kontrahent dokonał zwrotu 2 krzeseł. Podatnik wystawił fakturę korygującą in minus, w wyniku której zmniejszeniu uległa podstawa opodatkowania oraz kwota podatku należnego.

Na kolejnej stronie przedstawiamy przykład faktury korygującej.

dnia 24.04.2024
data wystawienia

Sprzedawca

ALFA SP. Z O.O.

ZIELNA 20
60-015 POZNAŃ

NIP	1111111111
-----	------------

Nabywca

BETA SP. Z O.O.

KWIATOWA 10
80-802 GDAŃSK

NIP⁽¹⁾ 9999999999

FAKTURA KORYGUJĄCA Nr

123/K/2024

633/04/2024

dotyczy faktury nr

02 04 2024

z dnia

Data dokonania lub zakończenia 02 04 2024

dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki)⁽²⁾

Sposób płatności: ☒ gotówka
☐ przelew

Termin płatności:

DANE PRZED KOREKTA

Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Symb. j.m.	Ilość	Cena jednostkowa bez podatku zł, gr	Wartość towaru (usługi) bez podatku zł, gr	Podatek		Wartość towaru (usługi) z podatkiem zł, gr
							stawka %	kwota zł, gr	
1	KRZESŁO BIUROWE		SZT	10	1 220,00	12 200,00	23	2 806,00	15 006,00

RAZEM:

12 200,00		2 806,00	15 006,00
12 200,00	23	2 806,00	15 006,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

(1) nie wypełnia się w przypadku gdy nabywca jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej

(2) o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

DANE PO KOREKCIE

Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Symb. j.m.	Ilość	Cena jednostkowa bez podatku zł, gr	Wartość towaru (usługi) bez podatku zł, gr	Podatek		Wartość towaru (usługi) z podatkiem zł, gr
							stawka %	kwota zł, gr	
1	KRZESŁO BIUROWE		SZT	8	1 220,00	9 760,00	23	2 244,80	12 004,80

RAZEM:

9 760,00		2 244,80	12 004,80
9 760,00	23	2 244,80	12 004,80
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

RAZEM RÓŻNICA:

-2 440,00		-561,20	-3 001,20
-2 440,00	23	-561,20	-3 001,20
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

Przyczyna korekty: ZWROT CZĘŚCI TOWARU

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podstawy opodatkowania: 2 440.00 zł

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podatku należnego: 561.20 zł

Kwota dopłaty/zwrotu: 3 001.20 zł

(słownie: trzy tysiące jeden złotych 20/100)

1.3. Korygowanie zbiorczą fakturą

W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny może, w świetle art. 106j ust. 3 ustawy o VAT, wystawić fakturę korygującą dotyczącą dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, która:

- zawiera dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnoszą się udzielany opust lub udzielana obniżka,
- może nie zawierać nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą – w przypadku gdy korekta dotyczy wszystkich dostaw towarów i świadczonych usług.

Przykład

Spółka zawarła z kontrahentem porozumienie dotyczące bonusu w wysokości 1% od wymaganego obrotu netto za zakupy. W sytuacji spełnienia warunków określonych w zawartym porozumieniu spółka może wystawić zbiorczą fakturę korygującą na rzecz ww. kontrahenta. Faktura taka musi zawierać okres, do którego odnosi się udzielona obniżka (przyznany bonus). Jeżeli dotyczyć będzie wszystkich dostaw towarów na rzecz ww. kontrahenta to może nie zawierać nazwy towaru objętych korektą.

1.4. Krajowa faktura korygująca wystawiona w walucie obcej

W obowiązujących przepisach prawnych dotyczących podatku VAT nie ma jakiegokolwiek wymogu dotyczącego obowiązku wystawiania przez polskich podatników faktur tylko w walucie polskiej. W art. 106e ust. 11 ustawy zamieszczono zastrzeżenie, **że kwoty podatku wykazuje się w złotych. Kwoty podatku wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote przy zastosowaniu zasad przyjętych dla przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania.** Zasady te określa art. 31a i 31b ustawy o VAT.

W myśl art. 31b ust. 1 ustawy o VAT w przypadku zmiany podstawy opodatkowania, gdy kwoty stosowane do jej określenia wyrażone w walucie obcej uległy zmianie, **kurs przyjmowany do przeliczenia kwoty korekty podstawy opodatkowania na fakturze korygującej zarówno *in minus*, jak i *in plus* jest – co do zasady – taki sam, jak w przypadku pierwotnego rozliczenia.**

Nadmienić warto, że ww. zasada przeliczania kursów walut nie ma jednak zastosowania w przypadku korekt dokonywanych przez podatników stosujących zasady przeliczania wynikające z przepisów o podatku dochodowym. Podatnik stosujący zasady z podatku dochodowego powinien stosować je również w przypadku ustalania kursu do przeliczenia stosowanego przy korekcie (zdanie pierwsze art. 31b ust. 4 ustawy).

Przykład

Spółka „Alfa” w dniu 9 kwietnia 2024 r. dokonała sprzedaży 20 ton cementu na rzecz spółki „Beta”. W tym też dniu wystawiła fakturę na kwotę 2.160 euro (w tym VAT 160 euro) opodatkowując ww. sprzedaż obniżoną do 8% stawką VAT (stosując kurs z dnia 8 kwietnia 2024 r.). Towar ten, zgodnie z przepisami ustawy o VAT, podlega opodatkowaniu stawką podstawową. W związku z tym spółka „Alfa” w dniu 7 maja 2024 r. wystawiła fakturę korygującą, do przeliczenia której zastosowała kurs właściwy dla pierwotnego rozliczenia transakcji (tj. z dnia 8 kwietnia 2024 r.).

Na kolejnej stronie przedstawiamy wzór takiej faktury.

POZNAŃ

mięscowosc

dnia 07.05.2024

data wystawienia

Sprzedawca

ALFA SP. Z O.O.

ZIELNA 20

60-015 POZNAŃ

NIP 111111111

Nabywca

BETA SP. Z O.O.

KWIATOWA 10

80-802 GDAŃSK

NIP⁽¹⁾ 999999999

FAKTURA KORYGUJĄCA Nr

58/FK/2024

121/F/2024

dotyczy faktury nr

09.04.2024

z dnia

Data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki)⁽¹⁾

Sposób płatności: ☐ gotówka

☒ przelew

Termin płatności: 21.05.2024

Nazwa Banku: ABC S.A.

Nr konta: 11 1111 1111 1111 1111 1111

DANE PRZED KOREKTĄ

Lp.	Nazwa	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Ilość	J.m.	Cena jedn. netto w EUR	Wartość netto w EUR	Stawka VAT %	Kwota VAT w EUR	Wartość brutto w EUR
1.	CEMENT PORTLANDZKI		20	T	100,00	2 000,00	8	160,00	2 160,00

Waluta: EUR Kurs waluty: 4,2805

RAZEM:

2 000,00		160,00	2 160,00
0,00	23	0,00	0,00
2 000,00	8	160,00	2 160,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00

tabela kursów średnich NBP nr 069/A/2024 z dnia 08.04.2024

Do zapłaty: 2 160,00 EUR

Kwota VAT: 160,00 x 4,2805 = 684,88 PLN

(1) o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

DANE PO KOREKCIE

Lp.	Nazwa	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Ilość	J.m.	Cena jedn. netto w EUR	Wartość netto w EUR	Stawka VAT %	Kwota VAT w EUR	Wartość brutto w EUR
1.	CEMENT PORTLANDZKI		20	T	100,00	2 000,00	23	460,00	2 460,00

Waluta: EUR Kurs waluty: 4,2805

RAZEM:

2 000,00		460,00	2 460,00
2 000,00	23	460,00	2 460,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00

tabela kursów średnich NBP nr 069/A/2024 z dnia 08.04.2024

Do zapłaty: 2 460,00 EUR

Kwota VAT: 460,00 x 4,2805 = 1 969,03 PLN

RAZEM RÓŻNICA:

0,00		300,00	300,00
2 000,00	23	460,00	2 460,00
-2 000,00	8	-160,00	-2 160,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00

Przyczyna korekty: BŁĘDNA STAWKA VAT

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podstawy opodatkowania: 0,00 EUR

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podatku należnego: 1 284,15 PLN

Kwota dopłaty/zwrotu: 300,00 EUR

Z przepisu art. 31a ust. 1 i 2 ustawy o VAT natomiast wynika, że w przypadku, gdy:

- kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro),
- podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury (i odpowiednio ostatni kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny).

Ustawodawca umożliwił również na potrzeby rozliczania podatku VAT, przeliczanie na złote kwot wyrażonych w walutach obcych, zgodnie z zasadami przeliczania przychodu określonego w walucie obcej wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, obowiązującymi na potrzeby rozliczania danej transakcji.

1.5. Zwrot towaru używanego opodatkowanego w procedurze VAT marża

Istotą szczególnej procedury w zakresie opodatkowania dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio w ramach prowadzonej działalności gospodarczej w celu odsprzedaży jest opodatkowanie nie całej kwoty należnej z tytułu sprzedaży towaru, lecz marży stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą sprzedaży, a kwotą nabycia, pomniejszoną o kwotę podatku.

Stosując procedurę marży wynikającą z art. 120 ustawy o VAT należy dokonać czynność udokumentować fakturą VAT marża, która jest dokumentem zawierającym specyficzne – w porównaniu do zwykłych faktur – elementy. Przede wszystkim faktura taka nie zawiera wyszczególnionej kwoty netto, kwoty podatku oraz kwoty marży. Musi natomiast zawierać odpowiednio oznaczenie „procedura marży – towary używane”, „procedura marży – dzieła sztuki” lub „procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki”.

Na podstawie faktury wystawionej w procedurze marży sprzedawca płaci podatek jedynie od naliczonej przez siebie marży. Z kolei nabywca towaru nie ma możliwości odliczenia podatku VAT z takiej faktury, ponieważ nie zawiera ona kwoty podatku VAT.

Jeśli nastąpi zwrot towarów opodatkowanych na zasadzie marży, to należy go udokumentować stosując przepisy dotyczące wystawiania faktur korygujących.

Wystawiona przez sprzedawcę faktura korygująca dotycząca zwrotu towaru używanego opodatkowanego w procedurze VAT marża powinna zawierać m.in. oznaczenie „procedura marży – towary używane”.

Przykład

Spółka „Alfa” prowadzi działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami używanymi. W dniu 11 kwietnia 2024 r. potwierdzając transakcję fakturą VAT marża dokonała sprzedaży samochodu osobowego na wartość 13.000 zł. Jednakże w dniu 24 kwietnia 2024 r. klient dokonał zwrotu tego pojazdu. Wobec tego spółka „Alfa” była zobowiązana do wystawienia faktury korygującej.

Na kolejnej stronie przedstawiamy przykładowo wypełniony wzór faktury korygującej dokumentującej zwrot towaru używanego opodatkowanego na zasadzie marży.

POZNAŃ

mięscowość

dnia

24.04.2024

data wystawienia

Sprzedawca

ALFA SP. Z O.O.

ZIELNA 20

60-015 POZNAŃ

NIP 111111111

Nabywca

JAN KOWALSKI

RADOSNA 90

70-220 SZCZECIN

NIP⁽¹⁾

FAKTURA KORYGUJĄCA Nr 15/K/2024

(procedura marży – towary używane)

FM/133/04/2024

dotyczy faktury nr

11.04.2024

z dnia

Data dokonania lub zakończenia dostawy towarów (zaliczka)⁽²⁾

Sposób płatności:

☒ gotówka

☐ przelew

Termin płatności:

Nazwa Banku:

Nr konta:

DANE PRZED KOREKTĄ

Lp.	Nazwa towaru	j.m.	Ilość	Cena	Wartość
				zł, gr	zł, gr
1.	SAMOCÓD: OSOBOWY MARKA: FORD MODEL: GALAXY NR VIN: WF0GXXPSSG2S14155 ROK PRODUKCJI: 2000 R. POJEMNOŚĆ: 2.0	SZT	1	13 000,00	13 000,00
Razem					13 000,00

DANE PO KOREKCIE

Lp.	Nazwa towaru	j.m.	Ilość	Cena	Wartość
				zł, gr	zł, gr
1	SAMOCÓD: OSOBOWY MARKA: FORD MODEL: GALAXY NR VIN: WF0GXXPSSG2S14155 ROK PRODUKCJI: 2000 R. POJEMNOŚĆ: 2.0	SZT	0	0,00	0,00
Razem					0,00
Razem różnica					-13 000,00

ZWROT TOWARU UŻYWANEGO -

Przyczyna korekty: SAMOCÓDU OSOBOWEGO

Kwota dopłaty/zwrotu: 13 000,00 zł

(słownie: trzynaście tysięcy złotych 00/100)

⁽¹⁾ nie wypełnia się w przypadku gdy nabywca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej
⁽²⁾ o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

1.6. Faktura korygująca do faktury wystawionej z oznaczeniem MPP

➤ Zmiana podstawy opodatkowania

Do stosowania mechanizmu podzielonej płatności (MPP) zobowiązany jest każdy przedsiębiorca, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- **transakcja dotyczy towarów lub usług tzw. wrażliwych wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT (nawet jeżeli jedna pozycja na fakturze dotyczy towarów lub usług określonych w tym załączniku),**
- **kwota należności brutto wykazana na fakturze dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług przekracza 15.000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej (do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania),**
- **jest dokonywana na rzecz podatnika.**

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT na fakturze objętej obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności podatnik zobowiązany jest umieścić oznaczenie „mechanizm podzielonej płatności”.

Oznaczenie takie jest dla nabywcy informacją, że dana faktura powinna zostać zapłacona w ramach MPP. Jednakże należy mieć na uwadze, że obowiązek zapłaty należności z faktury w MPP nie jest uzależniony od tego, czy na fakturze zawarto specjalne oznaczenie. Nawet jeżeli sprzedawca nie dopełnił takiego obowiązku to i tak nabywca ma obowiązek zapłaty w MPP kwoty należności za towary lub usługi z załącznika nr 15 do ustawy (jeżeli kwota brutto z faktury jest wyższa niż 15.000 zł).

Nabywca (podatnik VAT czynny, zwolniony podmiotowo lub przedmiotowo z VAT) dokonując zatem płatności za nabyte towary/usługi, których sprzedaż udokumentowana jest fakturą powinien w pierwszej kolejności ustalić, czy ma obowiązek zastosować MPP, kierując się kryteriami kwotowymi i przedmiotowymi dostawy.

MF w wyjaśnieniach podatkowych w sprawie mechanizmu podzielonej płatności wyjaśniło, że z uwagi na powiązanie obligatoryjnego MPP z określonym limitem kwotowym na fakturze oraz ujęcie na niej nawet jednej z pozycji wskazanych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT dokonywanie korekt może generować różne obowiązki powiązane z MPP. Korekta taka może bowiem skutkować powstaniem obowiązku zapłaty w MPP, lub też obowiązek taki zniknie.

Przykład

W styczniu 2024 r. podatnik sprzedał 160 sztuk dysków twardych (HDD) – towarów wymienionych w poz. 61 załącznika nr 15 do ustawy o VAT na rzecz czynnego podatnika. Transakcję udokumentował fakturą oznaczoną wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” na wartość brutto: 39.360 zł, podatek VAT: 7.360 zł. Faktura została opłacona przez nabywcę w MPP. W maju br. kontrahent dokonał zwrotu części tych towarów sprzedawcy. Podatnik wystawił zatem fakturę korygującą in minus do faktury ze stycznia, w wyniku której zmniejszeniu uległa podstawa opodatkowania oraz kwota podatku należnego. Po korekcie łączna wartość brutto z faktury wyniosła: 24.600 zł, podatek VAT: 4.600 zł. Faktura korygująca powinna zostać oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności”, gdyż nadal są spełnione kryteria co do przedmiotu dostawy oraz kwoty faktury. Dostawca powinien zwrócić nabywcy kwotę odpowiadającą VAT z faktury korygującej zwykłym przelewem lub komunikatem przelewu MPP.

Na kolejnej stronie na podstawie ww. przykładu prezentujemy wzór sporządzonej faktury korygującej oznaczonej wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” zmniejszającej kwotę podstawy opodatkowania oraz kwotę podatku należnego z uwzględnieniem danych przed korektą.

Sprzedawca

ALFA SP. Z O.O.

ZIELNA 20

60-015 POZNAŃ

NIP 111111111

POZNAŃ

miejsowość

dnia 20.05.2024

data wystawienia

Nabywca

BETA SP. Z O.O.

KWIATOWA 10

80-802 GDAŃSK

NIP 999999999

FAKTURA KORYGUJĄCA Nr 02/05/2024/MPP

(mechanizm podzielonej płatności)

08/01/2024/MPP

dotyczy faktury nr

11.01.2024

z dnia

Data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki)⁽¹⁾

Sposób płatności: ☒ przelew

Termin płatności: 12.02.2024

Nazwa Banku: ABC S.A.

Nr konta: 11 1111 1111 1111 1111 1111

Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Symb. j.m.	Ilość	Cena jednostkowa bez podatku	Wartość towaru (usługi) bez podatku	Podatek		Wartość towaru (usługi) z podatkiem
							stawka	kwota	
					zł, gr	zł, gr	%	zł, gr	zł, gr
1	DYSKI TWARDE (HDD)		SZT	160	200,00	32 000,00	23	7 360,00	39 360,00

(1) o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

RAZEM:

32 000,00		7 360,00	39 360,00
32 000,00	23	7 360,00	39 360,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Symb. j.m.	Ilość	Cena jednostkowa bez podatku	Wartość towaru (usługi) bez podatku	Podatek		Wartość towaru (usługi) z podatkiem
							stawka	kwota	
					zł, gr	zł, gr	%	zł, gr	zł, gr
1	DYSKI TWARDE (HDD)		SZT	100	200,00	20 000,00	23	4 600,00	24 600,00

RAZEM:

20 000,00		4 600,00	24 600,00
20 000,00	23	4 600,00	24 600,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

RAZEM RÓŻNICA:

-12 000,00		-2 760,00	-14 760,00
-12 000,00	23	-2 760,00	-14 760,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00
0,00	00		0,00

Przyczyna korekty: ZWROT TOWARU

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podstawy opodatkowania: 12 000,00 zł

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podatku należnego: 2 760,00 zł

Kwota dopłaty/zwrotu: 14 760,00 zł

(słownie: czternaście tysięcy siedemset sześćdziesiąt złotych 00/100)

➤ **Brak oznaczenia faktury wyrazami „mechanizm podzielonej płatności”**

W przypadku wystawienia przez sprzedawcę faktury bez wymaganego oznaczenia „mechanizm podzielonej płatności” jest on zobowiązany do wystawienia faktury korygującej, gdyż jest to faktura wystawiona wadliwie. Przy czym przed wystawieniem faktury korygującej sprzedawca powinien przede wszystkim poinformować nabywcę, że wystawił fakturę bez wymaganego oznaczenia, tak żeby przekazać nabywcy informację, że powinien on zapłacić należność w systemie podzielonej płatności. Informacja ta może być przekazana w dowolnej formie i w dowolny sposób.

Przykład

Spółka zakupiła do swojej firmy biurka, krzesła oraz komputery. Transakcja została udokumentowana fakturą obejmującą jedynie biurka i krzesła na łączną wartość brutto: 20.000 zł, podatek VAT: 3.739,84 zł. Faktura nie została oznaczona wyrazami „mechanizm podzielonej płatności” i spółka uregulowała należność zwykłym przelewem.

W wyniku sporządzonej przez dostawcę korekty faktura obejmuje również komputery (towar wymieniony w załączniku nr 15 do ustawy o VAT pod poz. 60), czyli zwiększono podstawę opodatkowania i podatek należny. Po korekcie łączna wartość brutto wynosi: 50.000 zł, podatek VAT: 9.349,59 zł.

Dostawca powinien oznaczyć fakturę korygującą wyrazami „mechanizm podzielonej płatności”, gdyż korekta powoduje uzupełnienie faktury o sprzedaż komputerów. Z kolei nabywca powinien dokonać dopłaty w mechanizmie podzielonej płatności.

1.7. Korekta sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym z NIP nabywcy

➤ **Paragony zawierające NIP nabywcy**

W świetle obowiązujących przepisów zawartych w ustawie o VAT wystawienie dla nabywcy (podatnika podatku VAT) faktury z tytułu sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej jest uzależnione od zamieszczenia na paragonie dokumentującym tę sprzedaż jego NIP.

W myśl bowiem art. 106b ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej.

Jeżeli sprzedawca zamieści na paragonie NIP nabywcy, a wartość transakcji nie przekroczy kwoty 450 zł lub 100 euro, to paragon taki stanowi fakturę uproszczoną, o której mowa w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT.

➤ **Dane na fakturze uproszczonej**

Faktury określane jako faktury „uproszczone” to dokumenty wystawiane w przypadku, gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo 100 euro (jeżeli kwota ta określona jest w euro).

Warunkiem wystawienia faktury w uproszczonej formie jest umieszczenie w niej danych pozwalających określić kwotę podatku dla poszczególnych stawek podatku. Dodatkowo należy wpisać NIP nabywcy.

Faktury uproszczone – na takich samych zasadach jak zwykłe faktury – uprawniają nabywcę do odliczenia wykazanego w nich podatku naliczonego.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, że ustawodawca w art. 106e ust. 6 ustawy wskazał, że faktury takie – nawet przy kwocie należności nieprzekraczającej 450 zł albo 100 euro – nie mogą być wystawiane w celu udokumentowania:

- 1) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, sprzedaży na odległość towarów importowanych,
- 2) sprzedaży, dla której nie jest na fakturze podawany numer za pomocą którego nabywca towarów i usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi,
- 3) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- 4) dostawy towarów i świadczenia usług, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 5 marca 2021 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.849.2020.2.JM rozpatrując m.in. kwestię sposobu dokonania korekty sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym zawierającym NIP nabywcy wprost wskazał: „(...) skoro faktura uproszczona może nie zawierać danych nabywcy to takich danych może również nie zawierać wystawiona do niej faktura korygująca. Z przepisów ustawy należy wysnuć wniosek, że w przypadku wystawiania faktury korygującej do faktury uproszczonej, faktura korygująca może nie zawierać danych nabywcy, jednakże nic nie stoi na przeszkodzie aby takie dane były w tej fakturze zawarte (...)”. Ostatecznie organ podatkowy w rozstrzyganej sprawie uznał, że podatnik ma prawo do wystawienia faktur korygujących do pierwotnie wystawionych paragonów fiskalnych zawierających NIP nabywcy, dokumentujących sprzedaż o wartości niższej niż 450 zł lub 100 euro.

Warto również w tym miejscu przypomnieć, że w objaśnieniach podatkowych z dnia 16 października 2020 r. zamieszczonych na stronie internetowej www.gov.pl w sprawie uznawania paragonów fiskalnych z numerem NIP nabywcy do wartości 450 zł brutto lub 100 euro za faktury uproszczone oraz zasad ewidencjonowania takich faktur w JPK_VAT z deklaracją, Minister Finansów wyjaśnił, że w przypadkach, o których mowa w art. 106j ust. 1 ustawy o VAT do faktur uproszczonych, w tym do paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone mają zastosowanie przepisy dotyczące korekt faktur. Podkreślono przy tym, że: „(...) Faktury korygujące do paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone wystawiane są poza systemem ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. **W celu wypełnienia obowiązku podawania danych zawartych w fakturze, której dotyczy faktura korygująca w zakresie kolejnego numeru nadanego w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę należy wprowadzić na fakturze korygującej numer paragonu fiskalnego oraz numer unikatowy kasy rejestrującej, z której ten paragon został wystawiony** (podkreślenie redakcji) (...)”.

Przykład

W marcu 2024 r. podatnik na potrzeby prowadzonej działalności zakupił odzież – kostiumy sceniczne. Sprzedawca sprzedaż taką udokumentował paragonem fiskalnym z NIP nabywcy na wartość brutto 416,68 zł. W maju br. podatnik (nabywca) dokonał zwrotu części tych towarów sprzedawcy. W takiej sytuacji sprzedawca w maju br. wystawił fakturę korygującą in minus do paragonu z NIP z kwietnia br., w wyniku której zmniejszeniu uległa kwota należności ogółem.

Na podstawie danych zawartych w przykładzie na kolejnej stronie przedstawiamy wzór uproszczonej faktury korygującej.

POZNAŃ

miejsowość

dnia

20.05.2024

data wystawienia

Sprzedawca

PRACOWNIA KRAWIECKA "IGŁA" JANINA NOWAK

WESOŁA 12

60-015 POZNAŃ

NIP 222222222

Nabywca

NIP 111111111

FAKTURA KORYGUJĄCA Nr

FU/15/05/2024

0102419

dotyczy faktury nr / paragonu fiskalnego nr

BFA 00000000

numer unikatowy kasy rejestrującej

04.03.2024

z dnia

Data dokonania lub zakończenia

03.04.2024

dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki)⁽¹⁾

Sposób płatności:

☒ gotówka

☐ przelew

Termin płatności:

Waluta: PLN		DANE PRZED KOREKTĄ		
Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Wartość towaru (usługi) z podatkiem PLN	Podatek	
			stawka %	kwota PLN
1	KOSTIUM - STRÓJ SCENICZNY ROZM. 164 4 SZT.	416,68	23	77,92

RAZEM:	416,68		77,92
	416,68	23	77,92
	0,00	8	0,00
	0,00	5	0,00
	0,00	4	0,00
	0,00	0	
	0,00	zw	

(1) o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

Waluta: PLN		DANE PO KOREKCIE		
Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Wartość towaru (usługi) z podatkiem PLN	Podatek	
			stawka %	kwota PLN
1	KOSTIUM - STRÓJ SCENICZNY ROZM. 164 2 SZT.	208,34	23	38,96

RAZEM:	208,34		38,96
	208,34	23	38,96
	0,00	8	0,00
	0,00	5	0,00
	0,00	4	0,00
	0,00	0	
	0,00	zw	

RAZEM RÓŻNICA:	-208,34		-38,96
	-208,34	23	-38,96
	0,00	8	0,00
	0,00	5	0,00
	0,00	4	0,00
	0,00	0	
	0,00	zw	

Przyczyna korekty: ZWROT CZĘŚCI TOWARU

Kwota podwyższenia/zmniejszenia podatku należnego: 38,96 PLN

Kwota dopłaty/zwrotu: 208,34 PLN

2. Błędy poprawiane notą korygującą

➤ Zasady wystawiania noty korygującej

W myśl art. 106k ust. 1, nabywca towaru lub usługi, który otrzyma fakturę zawierającą pomyłki, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.

Notą korygującą nie można jednak poprawić danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8–15, dla których wystawia się faktury korygujące.

Zatem ogólnie można przyjąć, iż notą korygującą poprawia się wszystkie drobne błędy w fakturze, w stosunku do których nie ma konieczności wystawiania faktury korygującej. Są to głównie dane stron transakcji. **Błędy poprawiane notą korygującą nie wpływają na wysokość zobowiązania podatkowego.**

W art. 106k ust. 3 określono, iż nota korygująca zawierać powinna następujące elementy:

- 1) wyrazy „NOTA KORYGUJĄCA”;
- 2) numer kolejny i datę jej wystawienia;
- 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany dla podatku, jak również numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany dla podatku lub podatku od wartości dodanej;
- 4) dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–6;
- 5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.

Należy zaznaczyć, iż przepis art. 106k ust. 2 ustawy nakazuje, aby nota korygująca została zaakceptowana przez wystawcę faktury. Zarówno termin, jak i forma tej akceptacji jest dowolna.

Poniżej przedstawiamy przykładowy wzór noty korygującej.

NOTA KORYGUJĄCA Nr 1/04/2024		POZNAŃ 24.04.2024 r. Miejscowość, data wystawienia	
WYSTAWCA		ADRESAT	
Firma ALFA SP. Z O.O.		Firma BETA SP. Z O.O.	
Adres ZIELNA 20 60-015 POZNAŃ NIP: 111111111		Adres KWIATOWA 10 80-802 GDAŃSK NIP: 999999999	
DANE ZAWARTE W FAKTURZE KTÓREJ DOTYCZY NOTA KORYGUJĄCA			
Numer faktury / faktury korygującej	Data wystawienia faktury	Data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki) ^{*)}	
26/01/2024	08.01.2024 r.	08.01.2024 r.	
SPRZEDAWCA			
Firma BETA SP. Z O.O.			
Adres KWIATOWA 10 80-802 GDAŃSK NIP: 999999999			
NABYWCA			
Firma ALFA SP. Z O.O.			
Adres ZIELNA 20 60-015 POZNAŃ NIP: 111111111			
Akceptuję treści zawarte w notie korygującej		Osoba uprawniona do wystawienia noty korygującej	
Imię		Imię ANNA	
Nazwisko podpis		Nazwisko KOWALSKA podpis Anna Kowalska	
		TREŚĆ KORYGOWANA	
		"....."	
		TREŚĆ PRAWIDŁOWA	
		"MECHANIZM PODZIELONEJ PŁATNOŚCI"	

^{*)} o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

➤ Brak otrzymania akceptacji noty korygującej a prawo do odliczenia VAT

Jako czynny podatnik VAT otrzymałem od sprzedawcy fakturę, w której wskazano błędny NIP mojej firmy. Wystawiłem notę korygującą, poprawiając zaistniały błąd, i wysłałem ją pocztą do sprzedawcy (wystawcy faktury). Nie otrzymałem jednak akceptacji noty. Czy pomimo braku otrzymania potwierdzonej noty korygującej mogę odliczyć VAT z takiej faktury?

Z pytania wynika, że Czytelnik będący nabywcą towaru otrzymał od sprzedawcy fakturę zawierającą błędny NIP jego firmy i wystawił w tym celu notę korygującą. Powstały zatem wątpliwości, czy może on odliczyć VAT z takiej faktury, mimo iż nie otrzymał jeszcze akceptacji noty korygującej.

Co do zasady, prawo do odliczenia podatku VAT przysługuje podatnikowi w zakresie, w jakim towary i usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Z kolei podstawą do odliczenia podatku naliczonego są faktury dokumentujące zakupy towarów lub usług, zaś kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług lub fakturach potwierdzających dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty), jeżeli wiązały się one z powstaniem obowiązku podatkowego (art. 86 ust. 2 pkt 1 lit. a) i b) ustawy).

Zdaniem organów podatkowych w określonych sytuacjach podatnicy mają prawo do odliczenia VAT z faktury zawierającej błędny NIP, mimo iż nie otrzymali jeszcze akceptacji noty korygującej ten błąd. Odliczenie podatku VAT przysługuje pod warunkiem istnienia związku zakupu z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Tak uznał przykładowo Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z dnia 21 stycznia 2022 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.901.2021.1.MWJ czy z dnia 27 stycznia 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.931.2022.1.WN.

W tej ostatniej czytamy: „(...) w sytuacji, gdy faktury zawierają jedynie błędny Państwa numer NIP i jeżeli na podstawie posiadanych faktur jest możliwa identyfikacja Państwa jako nabywcy, to mają Państwo prawo do odliczenia z tych faktur podatku naliczonego związanego wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi spółki, pomimo braku otrzymania potwierdzonej noty korygującej. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z przedmiotowych faktur przysługuje na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy z uwzględnieniem ograniczeń określonych w art. 86a ustawy. Prawo to przysługuje pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy (...)”.

W świetle powołanych interpretacji indywidualnych, jeżeli faktura zawiera błędny NIP nabywcy, ale dokumentuje faktyczną transakcję, to Czytelnik ma prawo do odliczenia VAT z takiej faktury, pod warunkiem istnienia związku zakupu z wykonywaniem czynności opodatkowanych i brakiem przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT (tj. m.in. gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona z VAT).

➤ Nota korygująca wystawiona w formie elektronicznej

Otrzymałam fakturę w formie elektronicznej, na której jest błąd w naszym NIP. Czy błąd ten mogę skorygować notą korygującą wystawioną również w formie elektronicznej?

Fakturą jest dokument w formie papierowej lub elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą o VAT i przepisami wydanymi na jej podstawie. Fakturą elektroniczną jest z kolei

faktura wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. Przy czym faktury mogą być przesyłane w formie elektronicznej w dowolnym formacie elektronicznym, pod warunkiem zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. Obecnie także na zasadzie dobrowolności podatnicy mogą wystawiać faktury ustrukturyzowane za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, tj. Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF).

Dane, jakie należy umieścić na fakturze elektronicznej są takie same, jak w przypadku faktur wystawianych w formie papierowej.

Jeżeli faktura w formie elektronicznej, która dotarła do podatnika (nabywcy), zawiera błędy (np. błąd w NIP nabywcy), powinna zostać poprawiona. Jednym ze sposobów poprawiania danych w fakturze jest wystawienie noty korygującej przez nabywcę towaru czy usługi, na podstawie art. 106k ustawy o VAT. Notą korygującą można poprawić pomyłki na fakturze, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8–15 ustawy o VAT, czyli m.in. miary i ilości dostarczonych towarów lub zakresu wykonanych usług, ceny jednostkowej netto, stawki podatku, kwoty należności ogółem.

Przypomnijmy, iż nie ma konieczności wysyłania odbiorcy noty korygującej w dwóch egzemplarzach i akceptowania jej treści przez niego w formie pisemnej. Przepis art. 106k ust. 2 ustawy nakazuje jedynie, aby nota korygująca została zaakceptowana przez wystawcę faktury. Zarówno termin, jak i forma tej akceptacji jest dowolna.

W związku z tym nie ma przeszkód, aby nabywca wystawił i przesłał sprzedającemu notę korygującą w formie elektronicznej (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 czerwca 2013 r., nr IBPP4/443-115/13/PK).

W opisanej sytuacji podatnik (nabywca) może więc wystawić notę korygującą w formie elektronicznej pod warunkiem zapewnienia autentyczności i integralności treści wystawionej i przesłanej w taki sposób noty korygującej.

➤ Korekta całkowitych danych nabywcy

Jestem czynnym podatnikiem VAT. Kupiłem towar od polskiego kontrahenta. Na otrzymanej fakturze wskazane zostały dane zupełnie innego, nieznanego mi podmiotu. Wszystkie pozostałe dane na fakturze, tj. przedmiot, ilość towaru oraz wartość transakcji są prawidłowe. Czy taką fakturę mogę skorygować notą korygującą, aby wskazać swoje dane jako nabywcy?

Ustawodawca przewidział dwa sposoby korygowania błędów w fakturach – poprzez wystawienie faktury korygującej (przez sprzedawcę) bądź noty korygującej (przez nabywcę).

Aktualnie, zdaniem organów podatkowych, możliwość korygowania faktur poprzez wystawienie przez nabywcę not korygujących dotyczy jedynie pomyłek dotyczących danych konkretnego nabywcy, takich jak np. błąd w nazwisku, imieniu, nazwie, adresie lub numerze identyfikacyjnym, czy też w oznaczeniu towaru lub usługi. Podkreślają, że wystawienie noty korygującej nie może prowadzić do zmiany podmiotu umowy sprzedaży. Zatem, w przypadku gdy na fakturze błędnie został wskazany nabywca, nie jest dopuszczalna korekta notą korygującą. Jedynym sposobem naprawienia tego typu błędu jest wystawienie faktury korygującej przez sprzedawcę. Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor KIS m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 22 sierpnia 2022 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.234.2022.2.PRM.

Jeżeli więc na fakturze błędnie został wskazany nabywca, to nie jest dopuszczalna korekta notą korygującą. Możliwość korygowania faktur poprzez wystawienie przez nabywcę not korygujących dotyczy bowiem pomyłek dotyczących danych konkretnego nabywcy, takich jak np. błąd w nazwisku, imieniu, nazwie, adresie lub numerze

identyfikacyjnym, czy też w oznaczeniu towaru lub usługi. W związku z powyższym Czytelnik (nabywca) nie może skorygować danych nabywcy poprzez wystawienie noty korygującej, gdy faktura została wystawiona na inny podmiot.

3. Anulowanie faktur

➤ Spełnienie przesłanek umożliwiających anulowanie faktury

W ustawie o VAT oraz w przepisach rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, brak jest regulacji, które odnosiłyby się do anulowania faktur. Z tym, że ugruntowana linia orzecznicza organów podatkowych dopuszcza tego typu rozwiązanie, ale tylko wyjątkowo – w określonych przypadkach. Zatem zdaniem organów podatkowych:

- w drodze wyjątku dopuszczalne jest anulowanie faktury, sprowadzające się do przekreślenia oryginału i kopii faktury oraz dokonaniu na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie;
- anulowanie faktur powinno dotyczyć wyłącznie tych dokumentów rozliczeniowych, które nie zostały wprowadzone przez podatnika do obrotu prawnego;
- anulowanie faktury dotyczy tylko tych przypadków, gdy faktura dokumentuje czynność rzeczywiście niedokonaną.

Powyższe przykładowo potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 14 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.282.2023.2.AMA. Czytamy w niej: „(...) *Anulowanie faktury powinno być traktowane w sposób wyjątkowy i wykorzystywane tylko w przypadku zaistnienia takiej konieczności. (...) **anulowanie faktury może nastąpić po spełnieniu łącznie dwóch przesłanek:***

- **faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego,**
- **faktura dokumentuje czynność rzeczywiście niedokonaną** (podkreślenie redakcji) (...).”

Jednocześnie organ podatkowy w interpretacji indywidualnej z dnia 17 maja 2022 r., nr 0113-KD IPT1-2.4012.178.2022.1.JSZ wskazał, że niewprowadzenie faktury do obrotu prawnego może mieć miejsce, gdy:

- **faktura nie zostanie wysłana do kontrahenta,**
- **faktura zostanie wysłana, ale nie zostanie odebrana przez kontrahenta, bądź**
- **faktura zostanie wysłana i odebrana, a następnie odesłana przez kontrahenta (w taki sposób, że podatnik posiada oba egzemplarze faktur – oryginał i kopię – a kontrahent nie uwzględnił faktury w swoich ewidencjach), oraz**
- **nie doszło do zrealizowania transakcji.**

Kwestia faktur, które nie zostały wprowadzone do obiegu prawnego (wystawione faktury wróciły do podatnika i nie zostały ujęte w ewidencjach kontrahenta) była rozpatrywana przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 14 października 2022 r., nr 0112-KD IL1-1.4012.360.2022.1.JK. W jego ocenie: „(...) skoro w opisaney sytuacji mamy do czynienia z fakturami, które nie zostały wprowadzone do obiegu prawnego (wystawione faktury wróciły do Nadleśnictwa i nie zostały ujęte w ewidencjach kontrahenta) oraz nie dokumentują one faktycznie wykonanych zdarzeń gospodarczych w postaci »ponownego« wykonania usługi, to Nadleśnictwo będzie miało prawo do anulowania tych faktur, poprzez opatrzenie obu egzemplarzy faktury odpowiednią adnotacją o przyczynie i okolicznościach ich anulowania i pozostawieniu ich w dokumentacji podatkowej (...)”.

Z kolei WSA w Łodzi w nieprawomocnym wyroku z dnia 27 września 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 575/23 stwierdził wbrew przekonaniu skarżącej, że w polskim systemie prawnym

nie występuje instytucja anulowania faktur w sytuacji wydania ich nabywcy usługi czy towaru. W takim przypadku jedyną formą »wycofania« wadliwie wystawionej faktury VAT jest jej korekta w trybie i na warunkach określonych w ustawie o VAT.

POZNAŃ
miejscowość

dnia 22.04.2024
data wystawienia

Sprzedawca

ALFA SP. Z O.O.

ZIELNA 20

60-015 POZNAŃ

NIP 1111111111

Nabywca

BETA SP. Z O.O.

KWIATOWA 10

80-802 GDAŃSK

NIP⁽¹⁾ 9999999999

FAKTURA Nr

277/04/2024

zamówienie

Data dokonania lub zakończenia
dostawy towarów lub wykonania usługi (zaliczki)⁽²⁾ 19.04.2024

Sposób płatności: ☐ gotówka
☒ przelew

Termin płatności: 29.04.2024
Nazwa Banku: ABC S.A.
Nr konta: 11 1111 1111 1111 1111 1111

Lp.	Nazwa towaru lub usługi	Podstawa prawna zwolnienia od podatku	Sym- bol	Ilość	Cena jednostkowa bez podatku zł, gr	Wartość towaru (usługi) bez podatku zł, gr	Podatek		Wartość towaru (usługi) z podatkiem zł, gr
							stawka %	kwota zł, gr	
1	KRZESŁO BIUROWE		SZT	10	1 000,00	10 000,00	23	2 300,00	12 300,00
Do zapłaty: 12 300,00 zł (słownie: dwanaście tysięcy trzysta złotych 00/100)							Zapłacono: 0,00 zł		
Pozostało do zapłaty: 12 300,00 zł							Uwagi: ⁽³⁾		

RAZEM:

10 000,00		2 300,00	12 300,00
10 000,00	23	2 300,00	12 300,00
0,00	8	0,00	0,00
0,00	5	0,00	0,00
0,00	4	0,00	0,00
0,00	0		0,00
0,00	ZW		0,00

(1) nie wypełnia się w przypadku gdy nabywca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej

(2) o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury

(3) np. potwierdzenie otrzymania towaru

Podatnicy aktualnie mogą dobrowolnie wystawiać faktury ustrukturyzowane.

MF w pytaniach i odpowiedziach dotyczących KSeF (znajdujących się na stronie internetowej: <https://www.podatki.gov.pl/ksef/pytania-i-odpowiedzi-ksef/>) w odniesieniu do możliwości anulowania faktury odrzuconej w KSeF wyjaśniło, że: „(...) Faktura, która została odrzucona nie jest uznawana za wystawioną, zatem nie można do niej wystawić korekty ani jej anulować. W przypadku odrzucenia faktury przez system do decyzji podatnika należy, czy będzie chciał ją poprawić i wysłać ponownie do KSeF. Odrzucenie faktury przez system może wystąpić jedynie z powodu niezgodności struktury pliku z wzorem logicznym lub z powodu wprowadzania jej do systemu przez osobę nieuprawnioną. Zachęcamy do implementacji w systemach służących do fakturowania mechanizmów sprawdzających zgodność pliku xml ze wzorem struktury logicznej przed wysyłką pliku, co w praktyce wyeliminuje opisaną w pytaniu sytuację (...).”

W tym miejscu należy wyjaśnić, że fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF, a za otrzymaną w dniu przydzielenia jej numeru KSeF (zgodnie z art. 106na ust. 1 oraz ust. 3 ustawy o VAT). Powyższe oznacza, że faktura taka weszła do obrotu prawnego (mając na uwadze, że faktura, która została odrzucona nie jest uznawana za wystawioną).

W związku z powyższym należy wywnioskować, że anulowanie wystawionych faktur ustrukturyzowanych (e-faktur) nie znajduje zastosowania w KSeF. W takiej sytuacji przyjmujemy bowiem, że e-faktura weszła do obrotu prawnego. Zatem formą „wycofania” pomyłkowo wystawionej faktury jest jej korekta przez dostawcę/usługodawcę w trybie i na warunkach określonych w ustawie o VAT.

➤ **Anulowanie wystawionych faktur z powodu zmiany ceny lub ilości towaru**

W przypadku gdy na fakturze wystąpiła pomyłka w cenie lub ilości dostarczonego towaru wystawiam kontrahentom faktury korygujące. Obecnie kontrahent zażądał anulowania uprzednio wystawionej faktury. Czy mam prawo anulować taką fakturę?

Przepisy ustawy o VAT ani przepisy rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy, nie regulują kwestii dotyczącej anulowania wystawionych faktur.

W praktyce dopuszczalne jest jednak anulowanie faktury, polegające na przekreśleniu oznaczenia oryginał/kopia faktury oraz dokonaniu na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie. Istotnym jest, że **anulowanie faktury powinno dotyczyć wyłącznie sytuacji, kiedy faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego i dokumentuje czynność niedokonaną**. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 31 sierpnia 2021 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.380.2021.2.PRM wyraźnie wskazał, że: „(...) **anulowanie powinno odbyć się poprzez opatrzenie faktur odpowiednią adnotacją o przyczynie i okolicznościach anulowania i pozostawienie ich w dokumentacji podatkowej, bez wprowadzania ich do ewidencji i wykazywania wynikających z nich kwot w deklaracji VAT. Ponadto należy zaznaczyć, że anulowanie faktury VAT powinno być traktowane w sposób wyjątkowy i wykorzystywane tylko w przypadku zaistnienia takiej konieczności. Tym samym wystawca faktury powinien dołożyć należytej staranności przy dokumentowaniu zaistniałych zdarzeń gospodarczych (...)**”.

W rozpatrywanej sprawie dostawa produktów została dokonana i potwierdzona odpowiednim dokumentem dostawy. Pierwotna faktura została odebrana przez kontrahenta i podatnik dokonał jej rozliczenia w odpowiednich ewidencjach VAT. Ostatecznie organ podatkowy uznał, że: „(...) **skoro w opisanej sytuacji mamy do czynienia z fakturą, która została wprowadzona do obiegu prawnego (wystawiona faktura została odebrana przez kontrahenta) oraz dokumentuje ona faktycznie wykonane zdarzenie gospodarcze w postaci dostawy towaru, to Wnioskodawca nie będzie miał prawa do anulowania takiej faktury** (podkreślenie redakcji) (...)”.

W tej samej interpretacji Dyrektor KIS wyjaśnił, że dokonanie korekty faktury jest możliwe (m.in. z tytułu zmiany ceny lub ilości dostarczonego towaru) jedynie w przypadku, gdy pierwotna faktura została wprowadzona do obrotu prawnego, tzn. została przyjęta (odebrana) przez nabywcę towaru lub usługi oraz ujęta w rozliczeniach. Natomiast nie ma możliwości dokonania korekty faktury w sytuacji, gdy pierwotna faktura została wystawiona, ale nie weszła do obrotu prawnego (z uwagi na to, że nie została przekazana adresatowi). Taka faktura nie wywołuje bowiem skutków prawnych.

Ciekawą interpretacją jest również interpretacja indywidualna z dnia 21 stycznia 2021 r., nr 0461-ITPP1.4512.961.2016.6.MP (wydana po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku

z wyrokiem NSA z dnia 21 lutego 2020 r., sygn. akt I FSK 1858/17). Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że podatnik nie posiada oryginałów faktur, dokumentujących poszczególne etapy zamówienia. Współpracownik kontrahenta, który przyznał się do sfałszowania dokumentu zamówienia oraz dołączonej specyfikacji, nie zwrócił spółce wspomnianych faktur. Czytamy w niej: „(...) należy uznać, że przedmiotowe faktury zostały wprowadzone do obrotu i nie ma tu znaczenia fakt, że wspomnianych faktur nie posiada kontrahent Wnioskodawcy, lecz nieuczciwy Współpracownik, który jak się okazało nie miał uprawnień do działania na rzecz (...). Na powstanie obowiązku podatkowego nie ma wpływu fakt, że faktury trafiły do podmiotu, który jak wynika z okoliczności sprawy – nie ma nic wspólnego z opisaną transakcją.

(...) w sytuacji gdy faktury będące przedmiotem wniosku zostały sporządzone, wprowadzone do obiegu i nadal pozostają w obrocie gospodarczym, to Wnioskodawca nie ma możliwości anulowania powyższych faktur, wystawionych w związku z realizacją poszczególnych etapów opisanego zamówienia. Wnioskodawca nie ma tym samym prawa do skorygowania podstawy opodatkowania oraz należnego podatku VAT (...).

Reasumując, jeżeli pierwotna faktura została wystawiona i wprowadzona do obrotu prawnego (została przekazana adresatowi), wówczas Czytelnik nie ma prawa do jej anulowania. W takiej sytuacji należy wystawić fakturę korygującą.

II. TERMIN ROZLICZANIA FAKTUR KORYGUJĄCYCH

1. Zasady korygowania podatku należnego i naliczonego

➤ Zmniejszenie VAT należnego przez wystawcę faktury korygującej

Obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego na skutek:

- 1) udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- 2) zwróconych towarów i opakowań,
- 3) zwróconych zaliczek w przypadku gdy nie doszło do sprzedaży,
- 4) pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna

następuje **w momencie wystawienia faktury korygującej**, przy łącznym spełnieniu warunków określonych w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT.

Warunki, o których mowa w art. 29a ust. 13 umożliwiające dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w momencie wystawienia faktury korygującej
✓ uzgodnienie warunków korekty z nabywcą towaru lub usługobiorcą, ✓ spełnienie uzgodnionych warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług, ✓ posiadanie dokumentacji potwierdzającej uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług (z której wynika, że nabywca wie, że doszło lub wie w jakich sytuacjach będzie dochodzić do zmiany warunków transakcji skutkujących zmniejszeniem wysokości wynagrodzenia oraz że warunki te zostały spełnione na moment dokonywania przez podatnika korekty podatku należnego, tj. doszło do zrealizowania przesłanek warunkujących pomniejszenie kwoty podatku należnego), ✓ zgodność faktury korygującej z posiadaną dokumentacją w zakresie uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunku obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług oraz spełnienia tych uzgodnionych warunków

W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie będzie posiadał ww. dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje **za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał**.

**Sytuacje, w których nie stosuje się warunku posiadania dokumentacji,
wskazanej w art. 29a ust. 13 (art. 29a ust. 15)**

- ✓ eksport towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,
- ✓ dostawa towarów i świadczenie usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju,
- ✓ sprzedaż: 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 o VAT,
- ✓ wystawienie faktury korygującej w postaci ustrukturyzowanej

Przykład

Czynny podatnik VAT dokonując odsprzedaży energii elektrycznej za okres luty – grudzień 2022 r. na rzecz najemców lokali użytkowych zastosował zawyżoną stawkę VAT. Z powodu pomyłki musiał wystawić faktury korygujące powodujące obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego (faktury in minus). Podatnik nie ma obowiązku posiadania dokumentacji, z której wynikałoby uzgodnienie i spełnienie warunków. Faktury korygujące należy ująć w JPK_VAT z deklaracją w miesiącu ich wystawienia.

ROZLICZENIE PRZEZ WYSTAWCĘ FAKTURY KORYGUJĄCEJ ZMNIEJSZAJĄCEJ VAT NALEŻNY

Podatnik niekorzystający z systemu KSeF



Podatnik zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny, w rozliczeniu za okres, w którym:

- uzgodni warunki korekty z nabywcą towaru lub usługobiorcą,
- spełni uzgodnione warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług,
- będzie posiadał dokumentację potwierdzającą uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług,
- faktura korygująca będzie zgodna z posiadaną dokumentacją w zakresie uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunku obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług oraz w zakresie spełnienia tych uzgodnionych warunków.

Podatnik korzystający z systemu KSeF



Podatnik zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny, w rozliczeniu za okres, w którym wystawił fakturę korygującą.

Uwaga

Aby otrzymywać faktury w postaci ustrukturyzowanej za pomocą KSeF nabywca musi wyrazić zgodę, jednak jej brak na otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych nie wpływa na zasady korekty VAT należnego u wystawcy faktury korygującej.

Przykład

Czynny podatnik VAT niekorzystający z systemu KSeF w dniu 5 stycznia 2024 r. wystawił fakturę. W maju 2024 r. wystawił fakturę korygującą, zmniejszającą podstawę opodatkowania i VAT należny (obniżka ceny).

Podatnik zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny w związku z obniżeniem ceny, w rozliczeniu za okres, w którym:

- uzgodnił warunki korekty z nabywcą towaru lub usługobiorcą,
- spełnił uzgodnione warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług,
- będzie posiadał dokumentację potwierdzającą uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług,
- faktura korygująca będzie zgodna z posiadaną dokumentacją w zakresie uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunku obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług oraz w zakresie spełnienia tych uzgodnionych warunków.

Natomiast czynny podatnik VAT korzystający z systemu KSeF zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny w związku z obniżeniem ceny, w rozliczeniu za okres, w którym wystawił fakturę korygującą, czyli w rozliczeniu za maj 2024 r.

Uwaga



Brak zgody nabywcy na otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF nie wpływa na zasady korekty podatku należnego u wystawcy faktury korygującej *in minus*. W takim przypadku wystawca nadal posiada prawo do korekty podatku należnego w okresie rozliczeniowym, w którym wystawi fakturę korygującą *in minus* w KSeF. Z kolei nabywca w takim przypadku musi stosować zasady przewidziane w art. 86 ust. 19a ustawy o VAT.

➤ Termin rozliczania przez sprzedawcę faktur korygujących *in plus*

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

Jeżeli korekta jest spowodowana **przyczynami istniejącymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej** to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna. Późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.

Z kolei w sytuacji gdy korekta jest spowodowana **przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży** (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym przesłanki te zaistniały. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej.

➤ Zmniejszenie VAT naliczonego przez nabywcę otrzymującego fakturę korygującą

Zgodnie z art. 86 ust. 19a ustawy o VAT w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13, lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług lub kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego te warunki zostały spełnione. W przypadku gdy warunki te zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym zostały uzgodnione, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym te warunki zostały spełnione.

Z kolei sposób rozliczenia wystawionych w systemie KSeF faktur korygujących *in minus* przez nabywcę jest uzależniony od tego, czy nabywca wyraził zgodę na otrzymywanie faktur w postaci ustrukturyzowanej.

Nabywca towarów i usług, który otrzyma fakturę korygującą *in minus* wystawioną w postaci ustrukturyzowanej i **wyraził zgodę** na otrzymywanie takich faktur, jest zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego **w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur fakturę korygującą w postaci ustrukturyzowanej (art. 86 ust. 19d)**. W takim przypadku ustrukturyzowane faktury korygujące *in minus* są co do zasady rozliczane u wystawcy i nabywcy w tym samym okresie rozliczeniowym.

Inaczej natomiast są rozliczane faktury korygujące *in minus* przez nabywców towarów i usług, którzy **nie wyrazili zgody** na otrzymywanie faktur w postaci ustrukturyzowanej. **Stosują oni wówczas ogólne zasady zmniejszania VAT naliczonego wskazane w art. 86 ust. 19a ustawy o VAT.**

Przykład

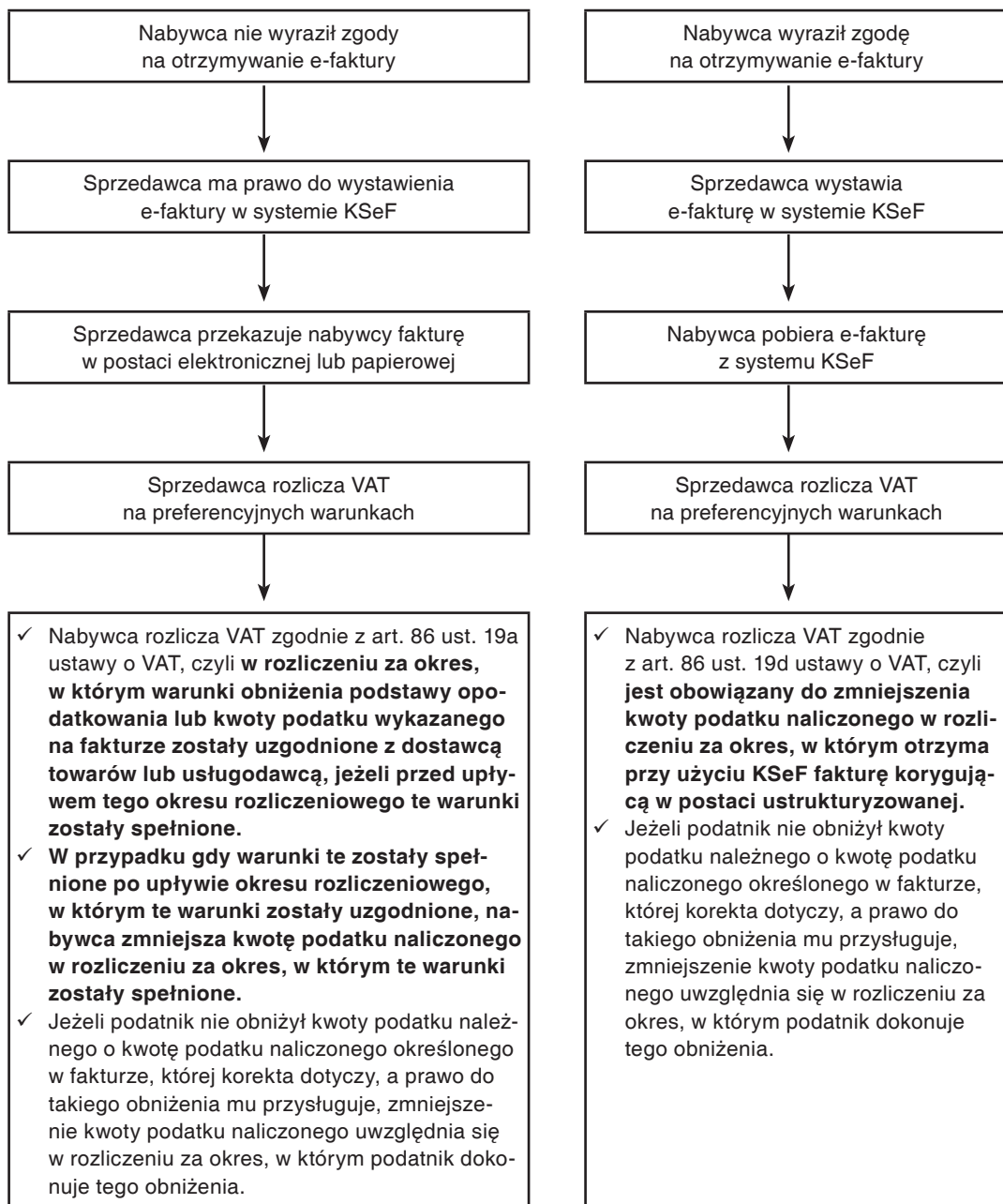
*W maju 2024 r. czynny podatnik VAT na skutek zwrotu towarów przez nabywcę wystawił w postaci ustrukturyzowanej fakturę korygującą *in minus* do faktury ustrukturyzowanej wystawionej w styczniu 2024 r.*

Nabywca, który wyraził zgodę na otrzymywanie faktur w postaci ustrukturyzowanej, ma obowiązek zmniejszenia podatku naliczonego na podstawie otrzymanej korekty w rozliczeniu za maj 2024 r. (art. 86 ust. 19d ustawy o VAT).

Nabywca, który nie wyraził zgody na otrzymywanie faktur w postaci ustrukturyzowanej, ma obowiązek zmniejszenia podatku naliczonego na podstawie otrzymanej korekty zgodnie z art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, czyli w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego warunki te zostały spełnione. Jeżeli zostaną one spełnione po upływie tego okresu, zmniejszenie VAT nastąpi w rozliczeniu za okres, w którym zostaną one spełnione.

Warto dodać, że jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia (art. 86 ust. 19a zdanie trzecie). Przepis ten stosuje się zarówno do nabywców, którzy wyrazili zgodę na otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych, jak i tych, którzy takiej zgody nie wyrazili.

ROZLICZENIE VAT PRZEZ NABYWCĘ OTRZYMUJĄCEGO FAKTURĘ KORYGUJĄCĄ



➤ Prawo do zwiększenia podatku naliczonego przez nabywcę

W przypadku faktur korygujących zwiększających u nabywcy podatek naliczony, przepisy ustawy o VAT nie zawierają szczególnych regulacji, w związku z czym należy stosować zasady ogólne. Przypomnijmy, co do zasady, prawo do odliczenia VAT powstaje w rozliczeniu

za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy u sprzedawcy – nie wcześniej jednak niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. Ponadto, jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w ww. terminie, to może również obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych w przypadku rozliczeń miesięcznych, a w przypadku podatnika rozliczającego VAT kwartalnie – w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Tak wynika z art. 86 ust. 10, 10b i 11 ustawy o VAT.

2. Moment uzgodnienia warunków w praktyce

W marcu 2024 r. spółka dokonała sprzedaży towarów, co potwierdza faktura wystawiona w tym miesiącu (faktura wystawiona poza KSeF). Podatek należny z tytułu ww. sprzedaży został uwzględniony w JPK_V7M. Następnie w maju 2024 r. towary z uwagi na ich wadliwość zostały zwrócone przez nabywcę (czynnego podatnika VAT). Reklamacja zgodnie z ustaleniami telefonicznymi została przyjęta przez sprzedawcę w tym samym miesiącu. Z tego tytułu spółka wystawiła w czerwcu 2024 r. fakturę korygującą. W rozliczeniu, za który miesiąc spółka powinna dokonać korekty podatku należnego in minus?

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług (tj. dokumentacji, z której wynika, że nabywca wie, iż doszło lub wie, w jakich sytuacjach będzie dochodzić do zmiany warunków transakcji skutkujących zmniejszeniem wysokości wynagrodzenia) oraz dokumentacji, z której wynika również, że warunki te zostały spełnione na moment dokonywania przez podatnika korekty podatku należnego (tj. doszło do zrealizowania przesłanek warunkujących pomniejszenie kwoty podatku należnego), obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokumentację tę uzyskał. Zasady te reguluje art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT.

W objaśnieniach podatkowych MF z dnia 23 kwietnia 2021 r. dotyczących pakietu rozwiązań „Slim VAT” oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT czytamy: „(...) **podatnik nie dokona obniżenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego dopóki nie wystawi faktury korygującej oraz nie spełni pozostałych warunków** (podkreślenie redakcji) (...)”.

Dodatkowo podkreślono w nich, że w przypadku ustaleń ustnych (telefonicznych) kluczowe jest zapewnienie odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie ustnych uzgodnień warunków korekty podstawy opodatkowania lub podatku należnego. Jako przykład takiej dokumentacji wymieniono zapis takiej rozmowy na nośniku danych. Przy czym wyjaśniono, że dopuszczalne są również inne formy dokumentacji.

Podobnie uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 11 kwietnia 2022 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.861.2021.2.MŻ, który wyjaśnił, że:

*„(...) Na gruncie znowelizowanych przepisów **dopuszczalną formą uzgodnienia** (stanowiącą przesłankę zarówno prawa do skorygowania podatku należnego przez sprzedawcę, jak i aktualizującą obowiązek dokonania analogicznej korekty przez nabywcę) **mogą być również ustalenia ustne (telefoniczne)**. Nie można wykluczyć, że strony w ramach swobody kształtowania zasad współpracy, będą dążyły do zminimalizowania formalności w zakresie uzgodnienia i spełnienia warunków. Dopuszczalną formą uzgodnienia (stanowiącą przesłankę zarówno prawa do skorygowania podatku należnego przez sprzedawcę, jak i aktualizującą obowiązek*

dokonania analogicznej korekty przez nabywcę) może być również domniemana akceptacja uzgodnienia warunków transakcji. **W części przypadków, za jedyną formę komunikacji dotyczącej uzgodnienia warunków zmniejszenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku między stronami należy uznać wystawienie i dostarczenie faktury korygującej do nabywcy. Podatkowa rola faktury nie jest bowiem jedyną przypisywaną temu dokumentowi – pełni ona również informacyjną funkcję gospodarczą.** W przypadku braku wcześniejszych kontaktów (innej formy uzgodnień) w celu potwierdzenia obniżenia wartości podstawy opodatkowania wysłana faktura korygująca może, przy zachowaniu niżej opisanych wymogów pełnić rolę dokumentu potwierdzającego podjęcie próby uzgodnienia warunków (gotowość sprzedawcy do obniżenia podstawy opodatkowania) (podkreślenie redakcji) (...).

Zdaniem redakcji w sytuacji opisanej przez Czytelnika za moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania należy uznać moment ustaleń telefonicznych (czyli maj 2024 r.) – pod warunkiem posiadania odpowiedniej dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie ustnych uzgodnień warunków korekty. Natomiast spełnieniem warunków do obniżenia podstawy opodatkowania jest moment uznania przez dostawcę reklamacji. Przy czym należy pamiętać, że spółka powinna posiadać dokumenty potwierdzające dokonanie zwrotu towarów, np. protokół dokonania zwrotu towarów lub inne dokumenty potwierdzające ten zwrot.

W konsekwencji spółka (sprzedawca) powinna dokonać obniżenia podstawy opodatkowania VAT i podatku należnego z tytułu zwrotu towarów w rozliczeniu JPK_V7M składanym za maj 2024 r., ponieważ w tym okresie została wystawiona faktura korygująca *in minus* i do tego czasu zostały spełnione wszystkie warunki określone w ustawie o VAT.

III. FAKTURY, KTÓRE NIE DOKUMENTUJĄ RZECZYWISTEJ TRANSAKCJI

1. Obowiązek zapłaty VAT przez wystawcę pustej faktury

W sytuacji gdy faktura wskazuje zdarzenie gospodarcze, które w ogóle nie zaistniało bądź zaistniało w innych rozmiarach albo między innymi podmiotami, wówczas mamy do czynienia z tzw. „pustą fakturą”.

NSA w wyroku z dnia 15 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 2312/18 potwierdził, że pod pojęciem „pustej faktury” należy rozumieć fakturę niedokumentującą rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Jednocześnie wyjaśnił, że w praktyce występują dwa rodzaje tzw. pustych faktur:

- 1) pusta faktura, za którą nie idzie żaden towar i
- 2) pusta faktura, która nie spełnia warunków formalnych, tj. nie pochodzi od jej wystawcy, chociaż obrazuje dostawę towaru.

Jeżeli faktura nie dokumentuje rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, to zasadniczo podatnik, który ją wystawił powinien dokonać zapłaty kwoty VAT wykazanej w tej fakturze. Zgodnie bowiem z art. 108 ustawy, w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Podatek ten należy wpłacić bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, na rachunek właściwego urzędu skarbowego (zgodnie z art. 103 ust. 1 ustawy o VAT).

Uwaga



Wystawienie faktury należy rozumieć jako jej sporządzenie oraz jej przekazanie innemu podmiotowi (nabywcy), a przez to wprowadzenie faktury do obrotu prawnego. Faktura sporządzona, a niewprowadzona do obrotu prawnego nie stanowi podstawy do zapłaty podatku w niej wykazanego w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.282.2023.2.AMA).

Warto mieć na uwadze również interpretację indywidualną Dyrektora KIS z dnia 16 lutego 2022 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.791.2021.2.AW, w której organ podatkowy wskazał, że niewprowadzenie faktury do obrotu prawnego może mieć miejsce, gdy faktura:

- nie zostanie wysłana do kontrahenta lub
- zostanie wysłana, ale nie zostanie odebrana przez kontrahenta, lub
- zostanie wysłana i odebrana, a następnie odesłana przez kontrahenta (w taki sposób, że podatnik posiada oba egzemplarze faktur – oryginał i kopię – a kontrahent nie uwzględnił faktury w swoich ewidencjach)

i jednocześnie nie dojdzie do zrealizowania transakcji (świadczenia usługi/dostawy towarów).

2. Wystawienie faktur przedwcześnie

Zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o VAT dopuszczalne jest wystawianie faktur na rzecz innego podatnika podatku przed dostawą towarów/świadczeniem usług. Faktury mogą być wystawiane maksymalnie na 60 dni przed dostawą. Jak wynika bowiem z art. 106i ust. 7 pkt 1 i 2 ustawy o VAT faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 60. dnia przed:

- 1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Przepis art. 106i ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

Wątpliwości może budzić sytuacja zapłaty zaliczki z opóźnieniem (po upływie 60 dni) od dnia wystawienia faktury zaliczkowej. Czy wówczas należy uznać, że taka faktura jest fakturą „pustą”?

W świetle wyroków sądów administracyjnych, jeżeli faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które podlega opodatkowaniu, to sam fakt wystawienia przedwcześnie faktury nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Przykładowo w treści wyroku NSA z dnia 21 kwietnia 2023 r., sygn. akt I FSK 229/20 czytamy:

„(...) art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie dotyczy faktur dokumentujących prawdziwe zdarzenia, ale wystawionych przedwcześnie. Przepis art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT odnosi się do »pustych faktur«, tj. faktur, które nie dokumentują rzeczywistej transakcji, zdarzenia gospodarczego. Obowiązek zapłaty podatku w trybie art. 108 ustawy o VAT wynika wyłącznie z faktu wystawienia tzw. pustej faktury. Jest to przepis o charakterze prewencyjnym, albowiem ma on przeciwdziałać wprowadzaniu do obiegu nierzetelnych faktur, z których nieuczciwi przedsiębiorcy mogliby wywodzić prawo do odliczenia podatku naliczonego. Natomiast, jeżeli faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które podlega opodatkowaniu, to sam fakt wystawienia przedwcześnie faktury nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Taka faktura powinna zostać zewidencjonowana i rozliczona na zasadach ogólnych, tj. z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Wystawienie przedwczesnej faktury pozostaje bez wpływu na mo-

ment powstania obowiązku podatkowego na gruncie VAT. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem, zgodnie z art. 19a ustawy o VAT, z chwilą dokonania dostawy towarów (fizycznego wydania i podpisania protokołu odbioru przedmiotu umowy, potwierdzającego tę czynność) **lub z chwilą zapłaty (jeśli zapłata nastąpiła przed wydaniem przedmiotu umowy), nie zaś z chwilą wystawienia faktury** (podkreślenie redakcji) (...)."

Analogiczny pogląd zaprezentowany został w wyroku NSA z dnia 14 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 2093/18 czy w wyroku z dnia 13 września 2022 r., sygn. akt I FSK 434/19.

Na temat korekty faktur zaliczkowych wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 20 grudnia 2023 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.560.2023.2.AG. Wynika z niej, że:

Przedwcześnie wystawione faktury zaliczkowe należy skorygować poprzez wystawienie faktur korygujących „do zera”. W przypadku braku korekty firma zobowiązana jest do zapłaty wykazanego w nich podatku VAT w trybie art. 108 ustawy o VAT.

W rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawie spółka (podatnik VAT) prowadziła działalność w branży deweloperskiej i zajmowała się kompleksową realizacją projektów z zakresu budownictwa mieszkalnego oraz komercyjnego na terenie kraju. Dla realizowanych przedsięwzięć deweloperskich **spółka zakładała zamknięty mieszkaniowy rachunek powierniczy**. Na początku procesu sprzedaży lokali nabywca zawierał ze spółką umowę rezerwacyjną, na mocy której spółka zobowiązywała się nie oferować podmiotom trzecim lokalu wybranego przez nabywcę, a w zamian za to nabywca wpłacał opłatę rezerwacyjną bezpośrednio na rachunek spółki. Następnie spółka zawierała z nabywcą umowę deweloperską, a opłata rezerwacyjna była przekształcana w zadatek. Ponadto umowa ta przewidywała harmonogram wpłat na poczet ceny zakupu lokalu, które to wpłaty dokonywane były na zamknięty rachunek powierniczy. Bank ewidencjonował wpłaty i wypłaty odrębnie dla każdego nabywcy na indywidualnych rachunkach powierniczych. **Spółka miała prawo dysponować środkami z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego dopiero po zawarciu z nabywcą umowy przenoszącej własność lokalu.**

Jednakże spółka wskazała, że wystawiała faktury zaliczkowe przedwcześnie – w momencie wpłaty przez klientów środków na rachunki powiernicze, a przed otrzymaniem tych środków z rachunków powierniczych na bieżący rachunek bankowy spółki. Środki były uwalniane po 60 dniach od wystawienia faktur zaliczkowych, najdłuższy okres oczekiwania na wypłatę wynosił prawie 24 miesiące. Faktury te były przekazywane nabywcom. Kwota wykazana na fakturze była otrzymywana po dokonaniu dostawy lokali/budynku.

Spółka miała wątpliwości czy przedwcześnie wystawiona faktura zaliczkowa może być uznana za pustą fakturę, do której znajduje zastosowanie art. 108 ustawy o VAT i czy ma obowiązek ją skorygować.

Organ podatkowy powołując się na przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 2488) oraz ustawy z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1445 ze zm. – w ówczesnie obowiązującym stanie prawnym) w pierwszej kolejności odniósł się do istoty rachunku powierniczego. Wskazał, że istota rachunku powierniczego polega na tym, że jest to transakcja, której zadaniem jest zabezpieczenie interesów sprzedawcy i kupującego. Bezpieczeństwo stron uzyskuje się dzięki uczestnictwu neutralnego podmiotu, który nadzoruje realizację umowy oraz rozstrzyga ewentualne spory. Rachunek powierniczy jest to specjalny rachunek bankowy służący do zabezpieczenia wykonania zobowiązań

pieniężnych kontrahentów. Po zawarciu umowy kupujący przekazuje środki na rachunek powierniczy lub w przypadku transakcji rozłożonej w czasie (np. związanej z zakupem nieruchomości) dokonuje wpłat zgodnie z ustalonym harmonogramem. Natomiast sprzedawca otrzymuje informacje o zabezpieczeniu środków na rachunku, po czym wypełnia swoje zobowiązania. Pieniądze są wypłacane sprzedawcy w transzach zgodnie z postępowaniem realizacji umowy lub jednorazowo po potwierdzeniu przez kupującego zgodności towaru z zamówieniem. Jeżeli płatności na rachunek powierniczy dokonywane są w taki sposób, że korzystanie z tych środków jest odsunięte w czasie, aż do chwili spełnienia warunków przewidzianych w umowie, stanowi to de facto formę kaucji/zabezpieczenia wykonania zobowiązań. **Do momentu zatem uwolnienia środków zgromadzonych na rachunku poszczególne płatności mają charakter nieostateczny, warunkowy i podlegają potencjalnie zwrotowi. Do czasu spełnienia warunków zawieszających przewidzianych w umowie mają one zatem charakter zabezpieczający, nie stanowiąc faktycznie ani formy zaliczki, ani częściowej płatności. Charakter środków zgromadzonych na rachunku ulega zmianie dopiero w chwili spełnienia warunków zawieszających i w konsekwencji ich uwolnienia, a zatem w chwili, gdy sprzedawca może uznać środki za faktycznie otrzymane do jego dyspozycji.**

Jednocześnie organ podatkowy podkreślił, że zgodnie z art. 19a ust. 1 i ust. 8 ustawy o VAT, obowiązek podatkowy z tytułu dostawy lokali i budynków powstaje z chwilą dokonania dostawy tych budynków i lokali, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Co do zasady, będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie tych budynków lub lokali, obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Natomiast, jeżeli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty, obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty.

Uwzględniając powyższe Dyrektor KIS wyjaśnił, że:

„(...) środków wpływających na rachunek powierniczy nie można zaliczyć do przedpłat, zaliczek, zadatków, rat wymienionych w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT (z chwilą ich wpłacania posiadacz rachunku nie ma możliwości rozporządzania nimi), bowiem decydującym kryterium dla uznania wpłacanych kwot na rachunek powierniczy jest fakt, czy środki te zostały postawione do dyspozycji posiadacza rachunku w ten sposób, że może on nimi swobodnie dysponować.

*(...) w przypadku wypłaty środków pieniężnych z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego, może dojść wcześniej do dostawy lokali/budynków, tj. przeniesienia prawa rozporządzania lokalami/budynkami jak właściciel. Tym samym, **obowiązek podatkowy w takiej sytuacji – w odniesieniu do zamkniętego rachunku powierniczego – powstanie nie w momencie wpływu wpłat na zamknięty mieszkaniowy rachunek powierniczy, ani w momencie ich wypłaty na Państwa rachunek, lecz z chwilą dostawy lokali, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel na nabywcę** (podkreślenie redakcji) (...).”*

Ostatecznie w ocenie organu podatkowego w tej sprawie z uwagi na to, że możliwość dysponowania przez spółkę środkami z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego następowała dopiero po zawarciu z nabywcą umowy przenoszącej własność lokalu, to tym samym **obowiązek podatkowy, w odniesieniu do wpłat dokonywanych przez klientów na rachunki powiernicze, powstanie nie w momencie wpływu środków pieniężnych na ten rachunek ani w momencie ich wypłaty na rachunek spółki, lecz z chwilą dostawy lokalu/budynku, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nim jak właściciel na nabywcę.**

Organ podatkowy wskazał również przepisy art. 106i ust. 1, 2 i 7 ustawy o VAT, zgodnie z którymi podatnik jest – co do zasady – zobowiązany do wystawienia faktury nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, wykonano usługę albo otrzymano całość lub część zapłaty przed dokonaniem danej czynności, lecz nie wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem tej dostawy, wykonaniem usługi lub otrzymaniem zapłaty (zaliczki).

Dyrektor KIS stwierdził, że jeżeli faktura została wystawiona przez spółkę wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy lokalu/budynku lub otrzymaniem całości lub części zapłaty i została wprowadzona do obrotu prawnego przez przekazanie jej nabywcy lokalu, wówczas należy ją uznać za wystawioną niezgodnie z ww. art. 106i ust. 7 ustawy o VAT. W terminie 60 dni od daty wystawienia faktury zaliczkowej nie doszło bowiem do dokonania zapłaty zaliczki wynikającej z wystawionej faktury. Możliwość dysponowania przez spółkę środkami z zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego następowała dopiero po zawarciu z nabywcą umowy przenoszącej własność lokalu. Środki z zamkniętego rachunku powierniczego były zaś uwalniane po 60 dniach od wystawienia faktury. W takiej zatem sytuacji:

„(...) skoro nie doszło do otrzymania przez Państwa zaliczki, to faktura zaliczkowa stała się fakturą wystawioną przedwcześnie – dokumentuje zatem zdarzenie do którego nie doszło. Zatem taka faktura nie może pozostać w obrocie gospodarczym. W takim przypadku istnieje wyłącznie możliwość wystawienia faktury korygującej stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT, który obliuguje podatnika do wystawienia faktury korygującej w sytuacji stwierdzenia pomyłki w jakiegokolwiek pozycji faktury. (...) w przedmiotowej sprawie winni Państwo skorygować przedwcześnie wystawione faktury zaliczkowe, poprzez wystawienie – stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT – faktur korygujących, w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku (tj. »wyzerować« te pozycje). W sytuacji natomiast, gdy nie skorygują Państwo przedmiotowych faktur zaliczkowych wystawionych z naruszeniem art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT, wówczas są Państwo zobowiązani do zapłaty wykazanego w nich podatku, stosownie do art. 108 ust. 1 ustawy o VAT – bez względu na powód nieprawidłowego wystawienia faktury (podkreślenie redakcji) (...)”.

Z kolei Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 3 grudnia 2021 r., nr 0111-KDIB-3-1.4012.771.2021.1.IK uznał, że:

„(...) w przypadku, gdy nie doszło do realizacji świadczenia (przedmiotu sprzedaży nie wydano), nie doszło do zapłaty, faktura została wprowadzona do obiegu prawnego to wystawiona faktura dokumentuje zdarzenie, do którego nie doszło. Biorąc pod uwagę wartość formalno-prawną faktury, nie może taka faktura pozostać w obrocie gospodarczym. W takim przypadku istnieje wyłącznie możliwość wystawienia faktury korygującej stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy (stwierdzenie pomyłki w jakiegokolwiek pozycji faktury). W takiej sytuacji rozwiązaniem jest wystawienie przez Wnioskodawcę faktury korygującej »do zera«. Transakcja udokumentowana fakturą wystawioną na rzecz nabywcy w rzeczywistości nigdy nie została i nie zostanie zrealizowana (podkreślenie redakcji) (...)”.

Natomiast zdaniem TSUE w wyroku z dnia 18 marca 2021 r., w sprawie C-48/20 art. 203 dyrektywy w sprawie VAT oraz zasady proporcjonalności i neutralności podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które w konsekwencji wszczęcia procedury kontroli podatkowej nie zezwalają podatnikowi działającemu w dobrej wierze na korektę faktur z nienależnie wykazanim VAT, mimo że odbiorca tych faktur miałby prawo do zwrotu tego podatku, gdyby transakcje wykazane na tych fakturach zostały należycie rozliczone.

Oznacza to, że w sytuacji gdy pusta faktura została wystawiona w dobrej wierze, np. w wyniku błędu i nie była wystawiona w celu popełnienia oszustwa, można ją skorygować, również w przypadku wszczęcia kontroli podatkowej.

Warto również mieć na uwadze stanowisko WSA w Opolu zaprezentowane w prawomocnym wyroku z dnia 31 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Op 76/23.

WSA orzekł bowiem, że:

„(...) zasadniczo korekta pustej faktury jest możliwa, jeśli we właściwym czasie zostanie usunięte przez podatnika niebezpieczeństwo uszczuplenia wpływów podatkowych. Wskazuje się jednak przy tym, że wystawienie faktur korygujących dopiero po wykryciu i udokumentowaniu przez organy pustych faktur nie jest działaniem podjętym w odpowiednim czasie, w związku z tym nie chroni przed konsekwencjami wynikającymi z art. 108 ustawy o VAT (...)

(...) zebrany w sprawie materiał dowodowy świadczy o tym, że podatniczka z pełną świadomością wprowadziła do obrotu puste faktury, które były co do zasady pierwszymi w łańcuchu powiązań pomiędzy kolejnymi podmiotami gospodarczymi, mającymi na celu manipulowanie obowiązkiem podatkowym i zmniejszeniem zobowiązania podatkowego u ostatecznego odbiorcy poszczególnych robót.

Podatek wykazany na fakturach został rozliczony przez nabywcę jako podatek naliczony, jednakże faktury te dokumentują czynności, które faktycznie nie wystąpiły. Sytuacja taka natomiast zobowiązywała organy do zastosowania art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (...).”

3. Korekta JPK_VAT będąca skutkiem braku prawa do odliczenia VAT

Co do zasady czynnemu podatnikowi VAT przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim nabywane przez niego towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT). W myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 ustawy o VAT nie uprawnniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego faktury, faktury korygujące, dokumenty celne, które m.in.: stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności.

Uwaga



Faktura pusta (nieodzwierciedlająca rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych) nie stanowi podstawy do obniżenia podatku należnego o wynikający z nich podatek naliczony. Podatnik, który wystawi fakturę dokumentującą czynności niewykonane jest zobowiązany do zapłaty VAT, natomiast odbiorca takiej faktury nie ma prawa do odliczenia podatku (vide: wyrok NSA z dnia 1 marca 2023 r., sygn. akt I FSK 2009/22).

W wyroku z dnia 25 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 1325/22 (orzeczenie nieprawomocne) WSA w Gdańsku **zaznaczył, że zgodność faktury z rzeczywistością winna dotyczyć nie tylko strony przedmiotowej, ale i podmiotowej. Zdaniem WSA podważenie któregośkolwiek z tych elementów oznacza, że faktura nie odzwierciedla rzeczywistego przebiegu transakcji, a co za tym idzie nie stanowi – zgodnie z art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy o VAT – podstawy do odliczenia podatku naliczonego.** Jak wyjaśnił Sąd, w takich warunkach dysponowanie przez nabywcę fakturą wystawioną przez rzekomo dostarczającego towar lub usługę stanowi jedynie formalny warunek skorzystania z uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego. Nie stanowi to zaś samo w sobie uprawnienia do odliczenia podatku, jeżeli nie towarzyszy mu spełnienie warunku w postaci wykonania rzeczywistej czynności rodzącej u wystawcy faktury obowiązek podatkowy z tytułu jej realizacji na rzecz nabywcy.

Warto dodać, że jeżeli podatnik już odliczył VAT z tzw. „pustej faktury”, to powinien skorygować wykazany w JPK_VAT z deklaracją podatek naliczony (dokonać pomniejszenia podatku naliczonego) za okres, w którym niesłusznie odliczył VAT naliczony. W przypadku bowiem ewentualnych czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej zostaną stwierdzone nieprawidłowości.

Przykład

W rozliczeniu JPK_VAT z deklaracją za styczeń 2024 r. firma „Alfa” dokonała odliczenia podatku VAT z otrzymanej od kontrahenta faktury. W maju 2024 r. zorientowała się, że faktura ta nie potwierdza rzeczywistych zdarzeń gospodarczych w związku z czym nie przysługiwało jej prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury. Podatnik nie otrzymał faktury korygującej z tego tytułu. Pomimo tego w tej sytuacji firma „Alfa” dokonała korekty JPK_VAT z deklaracją za styczeń 2024 r. (zarówno części ewidencyjnej, jak i deklaracyjnej w zakresie zakupu), gdyż niesłusznie odliczyła podatek naliczony. Zdaniem redakcji, w tym przypadku nie ma zastosowania przepis ogólny, czyli art. 86 ust. 19a ustawy o VAT.

IV. KOREKTA VAT NALEŻNEGO W RAMACH ULGI NA ZŁE DŁUGI

W obrocie gospodarczym bardzo często dochodzi do sytuacji, w których kontrahent (nabywca) nie uiszcza terminowo lub w ogóle zapłaty za dostarczony towar czy też wykonaną usługę. W takiej sytuacji ustawodawca umożliwił podatnikom (sprzedawcom), w stosunku do których nabywcy zwlekają z uregulowaniem należności za dokonane zakupy, „odzyskanie” zapłaconego z tego tytułu podatku VAT w ramach tzw. „ulgi na złe długi”. Zasady rozliczania podstawy opodatkowania i podatku należnego w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności zostały określone w art. 89a ustawy o VAT. Zgodnie z tymi przepisami (po spełnieniu określonych warunków) wierzyciel (sprzedawca) ma prawo do skorygowania VAT należnego.

➤ Warunki skorzystania z ulgi na złe długi

Na podstawie art. 89a ustawy o VAT podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz VAT należny z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług na terytorium kraju – w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona (korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona).

Uwaga



Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Podatnik (wierzyciel) – stosownie do art. 89a ust. 2 ustawy – ma prawo skorzystać z ulgi na złe długi w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty w ramach ww. ulgi wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny,
- od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Przykład

W dniu 2 lutego 2024 r. czynny podatnik VAT Jan Kowalski (rozliczający VAT miesięcznie) wystawił fakturę na rzecz firmy „Alfa”. W fakturze tej określono termin płatności na 9 lutego 2024 r. Kwota netto z faktury wyniosła: 10.000 zł, podatek VAT: 2.300 zł. W maju 2024 r. minął 90. dzień od dnia, w którym upłynął termin płatności wierzytelności wynikającej z ww. faktury.

Jeżeli firma „Alfa” nie ureguluje należności, to Jan Kowalski ma prawo do zastosowania ulgi na złe długi, czyli do pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego o kwotę wynikającą z wystawionej w lutym 2024 r. faktury. Korekty tej może dokonać w rozliczeniu JPK_V7M za maj 2024 r., o ile do dnia złożenia JPK_V7M za ten okres wierzytelność nie zostanie uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie.

Kalkulator ulgi na złe długi - obowiązujący od 1 stycznia 2019 r.

dział: Kalkulatory w podatku VAT

Kalkulator ulgi na złe długi - obowiązujący od 1 stycznia 2019 r.	
Termin płatności wynikający z faktury lub umowy:	09.02.2024, piątek
Data upływu 90. dnia od terminu płatności:	09.05.2024, czwartek

Jednocześnie w przypadku dostawy towaru lub świadczenia usług dokonanych na rzecz podmiotu innego niż podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny (tj. na rzecz osób fizycznych będących konsumentami lub podatników zwolnionych z VAT) korekta w ramach ulgi na złe długi może zostać dokonana przez zarejestrowanego jako podatnika VAT czynnego, jeżeli:

- wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub
- wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub
- wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.

Tak wynika z art. 89a ust. 2a ustawy o VAT. Należy mieć na uwadze, że Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 29 lipca 2022 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.246.2022.1.MC wyjaśnił, iż: „(...) będą Państwo mieli prawo skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny w przypadku świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy, jeżeli wierzytelność zostanie wpisana do jednego z rejestrów dłużników prowadzonego przez (...) w rozumieniu o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospodarczych. Należy bowiem uznać, że wpisanie wierzytelności do jednego z rejestrów długów prowadzonego na poziomie krajowym w jednym z pięciu działających w Polsce Rejestrów Dłużników, które prowadzą rejestry na podstawie ustawy o udostępnianiu informacji gospodarczych i wymianie danych gospo-

darczych spełnia przesłankę konieczną dla zastosowania tzw. ulgi na złe długi określoną w art. 89a ust. 2a pkt 2 ustawy, tj. wymóg aby wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym. Przy czym, będą mieli Państwo prawo skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy, pod warunkiem, że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy będą Państwo podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny oraz od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona (...).”.

Przykład

Czynny podatnik VAT świadczył usługi budowlane na rzecz osoby prywatnej, za które nie otrzymał zapłaty.

W takim przypadku podatnik będzie miał prawo skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny, pod warunkiem że na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się tej korekty, będzie on podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny oraz od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynę 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona. Ponadto wierzytelność taka musi zostać potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.

W myśl art. 89a ust. 4 ustawy o VAT jeśli po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano ww. korekty VAT (skorzystano z ulgi na złe długi), należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, to podatnik (wierzyciel) jest zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty VAT należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana/zbyta (w przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę VAT należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części).

Przykład

Jan Z. skorzystał z ulgi na złe długi i skorygował podstawę opodatkowania oraz podatek należny w JPK_V7M za listopad 2023 r. (wartość netto: 3.200 zł, podatek VAT 23%: 736 zł). W maju 2024 r. dłużnik uregulował w całości należność za nabyte towary, w stosunku do której wierzyciel skorzystał z ulgi na złe długi. W takim przypadku wierzyciel ma obowiązek dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego w rozliczeniu za miesiąc, w którym otrzymał należność od dłużnika, czyli w rozliczeniu za maj 2024 r.

Czasami podatnicy mają wątpliwości czy skorygowanie sprzedaży w stosunku do których skorzystano z tzw. „ulgi na złe długi” poprzez wystawienie faktur korygujących zmniejszających kwotę należności powoduje obowiązek korekty tzw. „ulgi na złe długi”, o której mowa w art. 89a ust. 4 ustawy VAT (poprzez zwiększenie kwoty podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego VAT w rozliczeniu za miesiące wystawienia faktur korygujących). Powyższa kwestia została wyjaśniona przykładowo przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 4 stycznia 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.725.2023.1.ICZ. W ocenie organu podatkowego: „(...) wystawienie faktur korygujących nie jest uregulowaniem należności,

o którym mowa w art. 89a ust. 4 ustawy, w związku z tym nie będą mieli Państwo obowiązku zwiększenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego. Nie będzie także miał w tym przypadku zastosowania art. 29a ust. 10 ustawy, ponieważ podatnik nie ma prawa obniżyć podstawy opodatkowania i podatku, których obniżenia już dokonał, stosując prawo do korekty wierzytelności nieściągalnych z art. 89a ustawy. Wobec powyższego stwierdzić należy, że wystawienie faktur korygujących nie mieści się w ustawowym katalogu przesłanek zobowiązującym Państwa – wierzyciela – do korygowania odliczeń dokonanych w ramach tzw. »ulgi na złe długi«. Tym samym, nie wpływa na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego VAT zrealizowanego na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy. Oznacza to, że skorygowanie faktur sprzedaży w stosunku do której Państwo skorzystali z tzw. »ulgi na złe długi«, poprzez wystawienie faktur korygujących zmniejszających kwotę należności, nie spowoduje obowiązku zwiększenia kwoty podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku VAT należnego (...).”

➤ **Dłużnik wykreślony z rejestru VAT a prawo do zastosowania ulgi na złe długi**

Jestem czynnym podatnikiem VAT. W lutym 2024 r. sprzedałem towar kontrahentowi (czynnemu podatnikowi VAT). W fakturze potwierdzającej ww. transakcję określono termin płatności na 15 lutego 2024 r. W dniu 15 maja 2024 r. upłynęło 90 dni od terminu płatności określonego na fakturze. Chciałem skorzystać z ulgi na złe długi, ale ustaliłem, że w dniu 2 maja 2024 r. dłużnik został wykreślony z rejestru VAT. Czy mam prawo skorzystać z ulgi na złe długi, gdy kontrahent ten (dłużnik) nie uregulował do tej pory należności?

Z brzmienia art. 89a ustawy o VAT wynika, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz VAT należny z tytułu dostawy towarów/świadczenia usług na terytorium kraju – w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona (korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona). Korekta taka dokonywana jest przez wierzyciela w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną – pod warunkiem, że do dnia złożenia deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Na podstawie art. 89a ust. 2 ustawy o VAT, aby wierzyciel mógł skorzystać z ulgi na złe długi, muszą być spełnione niżej wymienione warunki:

- na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty w ramach ulgi na złe długi wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny,
- od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

W analizowanej sytuacji Czytelnik (wierzyciel) ma prawo zatem do zastosowania ulgi na złe długi (nawet, jeżeli dłużnik nie jest już zarejestrowany jako podatnik VAT czynny), pod warunkiem, że do dnia złożenia JPK_V7M wierzytelność nie zostanie uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

PORADNIK VAT. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka
Dodatek opracowała: Aneta Krzeska
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl
http://czasopismaksiegowych.pl/pv

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, e-mail: sklep@gofin.pl

NAKŁAD 10 850



PRENUMERATA 2024 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2024 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1986,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1528,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	876,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2024		
			IV-XII	II półrocze	III kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	298,50 zł	199,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	295,50 zł	197,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1528,00 zł	1097,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	403,50 zł	269,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) oraz jednoczesne dokonanie wpłaty na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także Biuro Obsługi Klienta – tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.
Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.