

Faktury korygujące – rozliczenie VAT

Termin rozliczenia faktury korygującej „in minus” przez sprzedawcę i nabywcę jest uzależniony zasadniczo od tego, czy konieczne jest ustalenie warunków korekty. Inaczej wygląda sytuacja, gdy będzie to faktura „in plus”. U sprzedawcy o terminie rozliczenia decyduje przyczyna korekty. Natomiast u kupującego decyduje data otrzymania faktury.

I. Rozliczenie faktur korygujących przez sprzedawcę

Zasady rozliczania faktur korygujących zależą od tego, czy są to faktury zwiększające czy zmniejszające VAT.

1. Rozliczenie krajowych faktur korygujących „in minus”

Faktury korygujące „in minus” wystawiamy, aby udokumentować:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań,
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- 4) zmniejszenie VAT w związku ze stwierdzeniem pomyłki na fakturze pierwotnej.

Dla tego rodzaju faktur możemy wyróżnić trzy terminy rozliczeń.

1.1. Faktury korygujące, których rozliczenie jest uzależnione od uzgodnienia i spełnienia warunków korekty

Rozliczenie faktury korygującej „in minus” wystawionej do faktury z wykazanim VAT jest uzależnione zasadniczo od tego, czy sprzedawca uzgodni z nabywcą towaru lub

usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz czy warunki te zostaną spełnione, a faktura będzie zgodna z posiadaną dokumentacją. Oznacza to, że podatnik musi mieć dodatkową dokumentację, aby rozliczyć taką fakturę korygującą.

Terminy rozliczenia faktury korygującej, gdy podatnik musi uzyskać dodatkową dokumentację

Termin uzyskania dokumentów potwierdzających uzgodnienie i spełnienie warunków korekty	Termin rozliczenia faktury korygującej przez sprzedawcę
do końca okresu rozliczeniowego, w którym została wystawiona faktura korygująca	za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą
po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym została wystawiona faktura korygująca	za okres rozliczeniowy, w którym podatnik uzyskał tę dokumentację

W ustawie o VAT nie wskazano wprost, jakie to muszą być dokumenty. Przykłady takiej dokumentacji wskazał MF w objaśnieniach podatkowych.

Przykłady wskazanej przez MF dokumentacji, jaką trzeba zgromadzić, aby dokonać korekty

Lp.	Przyczyna korekty	Wymagana dokumentacja według MF
1	2	3
1.	Sprzedawca udziela nabywcy rabatu do transakcji dokonanych w danym półroczu, pod warunkiem realizacji na rzecz nabywcy dostaw na ustaloną kwotę	<ul style="list-style-type: none"> ■ umowa oraz ■ dowolne dokumenty potwierdzające realizację na rzecz nabywcy dostaw na ustaloną kwotę, chyba że warunkiem udzielenia rabatu jest dodatkowe potwierdzenie, to spełnienie warunków następuje z chwilą akceptacji
2.	Zwrot części towarów przez nabywcę	dokumenty potwierdzające dokonanie zwrotu towarów, chyba że z umowy wynika, iż zasadność zwrotu towaru lub przyjęcie reklamacji podlega ocenie lub weryfikacji sprzedawcy. Wtedy dla spełnienia warunków korekty wymagane jest poinformowanie nabywcy o przyjęciu reklamacji
3.	Skonto	<ul style="list-style-type: none"> ■ umowa regulująca warunki skonta lub ewentualnie faktura, na której wskazano warunki skonta, oraz ■ potwierdzenie otrzymania zapłaty w terminie określonym w warunkach skonta
4.	Zwrot zaliczki ze względu na niedokonanie dostawy w ustalonym terminie	zawarta umowa oraz dokument lub dokumenty (np. korespondencja) potwierdzające, że dostawa nie została zrealizowana w terminie

1	2	3
5.	Przyznanie rabatu ze wskazaniem okoliczności skutkujących podwyższeniem ceny	zawarta przez strony umowa
6.	Udzielenie opustu na podstawie porozumienia regulującego sposób przyznawania opustów	porozumienie regulujące sposób przyznawania opustów oraz przekazana nabywcy wiadomość
7.	Zawyżenie ceny	korespondencja mailowa między stronami

1.2. Faktury korygujące, których rozliczenie nie jest uzależnione od uzgodnienia i spełnienia warunków korekty

Ustawodawca określił kilka rodzajów faktur, których rozliczenie nie wymaga uzgodnienia warunków korekty z nabywcą. Do rozliczenia wystarczy sama faktura korygująca.

Korekta „in minus”, której podstawą może być tylko faktura korygująca

Lp.	Rodzaj faktury
1.	Faktury korygujące „in minus” dotyczące faktur dokumentujących eksport towarów i wewnątrzwspólnotową dostawę towarów
2.	Faktury korygujące „in minus” do faktur dokumentujących dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju
3.	Faktury korygujące „in minus” do faktur dokumentujących 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 zał. nr 3 do ustawy (m.in. dostawy wody, ścieków)
4.	Faktury korygujące „in minus” w postaci faktury ustrukturyzowanej

Przepisy nadal nie określają, kiedy należy rozliczać faktury korygujące „in minus”, w przypadku których uzgodnienie warunków korekty nie jest konieczne. Zdaniem MF, co zostało wskazane w objaśnieniach podatkowych z 23 kwietnia 2021 r. w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT”, należy tego dokonać w rozliczeniu za okres, w którym faktura korygująca została wystawiona.

1.3. Faktury korygujące, których rozliczenie jest uzależnione od przyczyny korekty

Istnieje jeszcze trzeci rodzaj faktur korygujących, których zasad rozliczeń ustawodawca w ogóle nie reguluje. Są to m.in. faktury korygujące „in minus” wystawione do fak-

tur bez VAT, np. dokumentujących czynności zwolnione z VAT, opodatkowane od marży. W praktyce przyjmuje się, że takie faktury rozliczamy:

- 1) za okres, w którym wykazano pierwotną fakturę, gdy przyczyną wystawienia faktury korygującej był błąd istniejący w chwili wystawienia faktury pierwotnej,
- 2) w momencie zaistnienia zdarzenia skutkującego obniżeniem ceny, np. korekta spowodowana udzieleniem rabatu, zwrotem towaru.

2. Rozliczenie krajowych faktur korygujących „in plus”

Termin rozliczenia faktur korygujących „in plus” zależy od tego, kiedy powstała przyczyna wystawienia faktury korygującej.

Rozliczenie faktur korygujących „in plus” u sprzedawcy

Jaka była przyczyna korekty	Okres rozliczeniowy, za który należy dokonać korekty
Przyczyną wystawienia faktury korygującej był błąd istniejący w chwili wystawienia faktury pierwotnej	za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy (w którym została wykazana transakcja)
Przyczyną wystawienia faktury korygującej były okoliczności, których nie można było przewidzieć w chwili wystawienia faktury pierwotnej, np. uzależniono podwyższenie ceny od wskaźników ekonomicznych	za okres, w którym powstała przyczyna korekty, niezależnie od okresu, w którym wystawiono fakturę korygującą

W przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwiększenie podstawy opodatkowania następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje.

Podstawa prawna:

- art. 29a ust. 13–15, ust. 17–18 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 931; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 1137

II. Rozliczenie faktur korygujących przez kupującego

Zasady rozliczania faktur korygujących u nabywcy są inne dla faktur zmniejszających VAT i inne dla faktur zwiększających VAT.

1. Rozliczenie krajowych faktur korygujących „in minus”, dla których uregulowano zasady rozliczeń

W przypadku faktur korygujących „in minus” do faktur z naliczonym VAT, które zostały wymienione w art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT, ustawodawca uregulował zasady ich rozliczeń również u nabywcy.

Rodzaje faktur korygujących „in minus”, w przypadku których obowiązują specjalne zasady rozliczeń

Lp.	Faktury korygujące
1.	dokumentujące kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen
2.	dokumentujące wartość zwróconych towarów i opakowań
3.	dokumentujące zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło
4.	poprawiające pomyłki w kwocie podatku na fakturze, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna

Termin rozliczenia faktur korygujących jest uzależniony od tego, kiedy uzgodnione ze sprzedawcą warunki korekty zostały spełnione. Nabywca, aby rozliczyć ten rodzaj faktur, może być zobowiązany do obniżenia VAT naliczonego, mimo że nie otrzyma faktury korygującej. Podstawą wpisu w ewidencji powinien być wtedy dokument wewnętrzny. Po otrzymaniu faktury korygującej nie trzeba dokonywać ponownej korekty. Należy pamiętać, że zdaniem MF nabywca ma również obowiązek dokonania korekty, gdy otrzyma fakturę korygującą mimo braku innej dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków korekty. W takim przypadku nie może powoływać się na brak uzgodnienia warunków transakcji.

Terminy rozliczenia faktury korygującej przez nabywcę

Termin, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione	Termin obniżenia VAT naliczonego przez nabywcę, gdy odliczył podatek z faktury pierwotnej	Termin obniżenia VAT naliczonego przez nabywcę, gdy nie odliczył podatku z faktury pierwotnej
do końca okresu rozliczeniowego, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą	za okres rozliczeniowy, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą	w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia
po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą	za okres rozliczeniowy, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione	w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia

Zasady te nie mają zastosowania do korekt otrzymanych przy użyciu KSeF. Nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał przy użyciu KSeF fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej. 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.

2. Rozliczenie faktur korygujących „in minus”, dla których nie uregulowano zasady rozliczeń

Przepisy nie określają, kiedy należy rozliczać faktury korygujące „in minus” wymienione w art. 29a ust. 15 ustawy o VAT (oprócz faktur ustrukturyzowanych), w przypadku których nie trzeba uzgadniać warunków korekty. Nabywców będzie interesował tylko jeden rodzaj wymienionych tam faktur. Są to faktury korygujące „in minus” do faktur dokumentujących 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 zał. nr 3 do ustawy.

Jak wynika z objaśnień podatkowych, w przypadku tych korekt nabywca powinien obniżyć VAT naliczony w miesiącu otrzymania korekty.

3. Rozliczenie faktur korygujących „in plus”

Przepisy ustawy o VAT regulują zasady rozliczania faktur korygujących „in plus” przez sprzedawców. Nadal nie ma specjalnych regulacji dotyczących rozliczenia faktur korygujących „in plus” u nabywcy.

Dlatego faktury korygujące „in plus” nabywca rozlicza jak normalne faktury, tj. za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą, pod warunkiem że powstał u sprzedawcy obowiązek podatkowy. Jeśli nie dokonał odliczenia za ten okres, może odliczyć VAT za trzy następne miesiące lub za dwa następne kwartały, gdy rozlicza się kwartalnie.

WAŻNE!

Faktury korygujące „in plus” nabywca rozlicza za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą, pod warunkiem że powstał u sprzedawcy obowiązek podatkowy.

4. Korekta VAT od zakupów zagranicznych

W przypadku zagranicznych zakupów, gdy nabywca rozlicza VAT za sprzedawcę, tj. wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca, jeśli podstawa opodatkowania uległa zarówno obniżeniu, jak i podwyższeniu, korekty dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna korekty.

Korekta VAT należnego i naliczonego z tytułu WNT, importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca

Jaka była przyczyna korekty	Okres rozliczeniowy, za który należy dokonać korekty
Przyczyną wystawienia faktury korygującej był błąd istniejący w chwili wystawienia faktury pierwotnej	za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy (w którym została wykazana transakcja)
Przyczyną wystawienia faktury korygującej były okoliczności, których nie można było przewidzieć w chwili wystawienia faktury pierwotnej, np. dokonano zwrotu towarów, udzielono rabatu	za okres, w którym powstała przyczyna korekty, niezależnie od okresu, w którym otrzymano od kontrahenta fakturę korygującą

Podstawa prawna:

- art. 29a ust. 15a, art. 30a ust. 1a, art. 86 ust. 19a, ust. 19c, ust. 19d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 931; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 1137