



**INFORAKADEMIA**

# **Faktury korygujące – nowe zasady wystawiania i rozliczania (Polski Ład)**

**Samir Kayyali**  
doradca podatkowy

WEBINARIUM  
DOSTĘPNE TAKŻE W

  
**INFOR** *lex*  
KOMPLEKSOWA  
BAZA WIEDZY

REKOMENDUJE

DZIENNIK  
GAZETA PRAWNA

# Wprowadzenie

**Zasady dotyczące ujmowania korekt zmniejszających podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2021 r. – pomniejszenie podstawy opodatkowania i podatku należnego.**

Od 1 stycznia 2021 r. w odniesieniu do faktur korygujących zmniejszających podstawę opodatkowania VAT zrezygnowano z warunku uzyskania potwierdzenia ich otrzymania przez nabywcę towarów lub usługobiorcę.

W związku z wprowadzoną zmianą, likwidacji uległ obowiązek oczekiwania na potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towarów lub usługobiorcę, warunkujący prawo do pomniejszenia należnego podatku VAT.

Nowe rozwiązania pozwalają podatnikom VAT oprzeć warunki rozliczenia faktury korygującej *in minus* na dotychczasowych zasadach współpracy z kontrahentami w indywidualnych uwarunkowaniach prowadzonej działalności gospodarczej, niwelując dodatkowe obowiązki formalne.

# Warunki rozliczenia korekty

Podatnik może dokonać obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego już w momencie wystawienia faktury korygującej przy łącznym spełnieniu trzech warunków:

- 1) z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że uzgodnił z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług, tj. z dokumentacji wynika, że nabywca wie, że doszło (lub wie w jakich sytuacjach będzie dochodzić) do zmiany warunków transakcji skutkujących zmniejszeniem wysokości wynagrodzenia,
- 2) z posiadanej dokumentacji 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 oraz
- 3) faktura korygująca jest 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.

## Kiedy rozliczać korektę?

W przypadku, gdy podatnik w okresie, w którym wystawił fakturę korygującą nie posiada dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie z nabywcą towarów lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego albo dokumentacji potwierdzającej spełnienie tych uzgodnionych warunków (mimo że doszło do faktycznego uzgodnienia tych warunków i ich spełnienia) – obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego dokonuje dopiero za okres rozliczeniowy, w którym posiada dokumentację wskazującą na spełnienie obydwu tych warunków.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 13 ustawy o VAT.

# Pomyłki, błędy

Nowe zasady obowiązujące od 1 stycznia 2021 r. dla obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Analogicznie do brzmienia przepisu obowiązującego do 31 grudnia 2020 r., zachowana została konstrukcja odpowiedniego odesłania do zasad dla obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wykazania go w zawyżonej wartości.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 14 ustawy o VAT.

# Uzgodnienie z nabywcą

**Pojęcia uzgodnienia z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług oraz spełnienia tych uzgodnionych warunków i dokumentacji potwierdzającej ich dokonanie**

Przez uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego rozumie się ustalenie przez strony faktu obniżenia wykazanego na fakturze pierwotnej wynagrodzenia. Uzgodnienie może wskazywać również okoliczności, których zaistnienie uzasadnia obniżenie należności.

Tak rozumianym uzgodnieniem może być zawarcie umowy określającej w jakich sytuacjach nabywca uzyskuje prawo do odzyskania części wynagrodzenia, np. ze względu na przyznany mu w ustalonych warunkach rabat. Przesłanki uzasadniające obniżenie podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego mogą być również zawarte w regulaminach realizacji sprzedaży lub ogólnych warunkach umowy, których akceptacja dokonywana jest w momencie przystąpienia nabywcy do transakcji. W tego typu przypadkach uzgodnienie stanowi wspomniany fakt przystąpienia do czynności stanowiący wyraz zgody na treść dokumentu.

# Domniemanie, uzgodnienia ustne

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), jak i domniemana akceptacja warunków przez obie strony transakcji. W obu tych przypadkach należy jednak mieć na uwadze, że ciężar dowodu związanego z udokumentowaniem podjętego uzgodnienia spoczywa zawsze na sprzedawcy.

Spełnienie warunków oznacza zatem ziszczenie się zdarzenia stanowiącego przesłankę obniżenia wynagrodzenia. W wielu wypadkach, zawierając uzgodnienie strony nie precyzują wprost zdarzenia, które uzasadnia dokonanie korekty – dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy okoliczności uzasadniające udzielenie rabatu wystąpiły już w przeszłości. Podobnie jak w przypadku samego „uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku” również fakt ich spełnienia może być stwierdzony w sposób dorozumiany. Jeżeli zatem jedna strona informuje kontrahenta, że udziela obniżki, która nie jest uzależniona od określonego zdarzenia przyszłego, zazwyczaj można domniemywać, że przesłanka faktyczna uzasadniająca taką preferencję już zaistniała (warunki obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku są spełnione).

# Kiedy jest uzgodnienie?

Wskazane poniżej zasady traktowania dokonanego przelewu oraz zwrotu towarów jako uzgodnienia warunków do pomniejszenia podstawy opodatkowania i należnego podatku VAT (jeżeli uzgodnienie nie przewiduje warunków na przyszłość) będą stosowane tylko jeśli w nietypowych warunkach biznesowych między podatnikami nie wystąpią inne dokumenty potwierdzające uzgodnienie i spełnienie uzgodnionych warunków. Jednocześnie z punktu widzenia wymogu posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków, dla podmiotu realizującego przelew ze zwrotem środków, korzystny walor będzie miało wskazanie w opisie przelewu jakiej transakcji (korygowanej) dotyczy zwracana kwota.

W powyższych sytuacjach, jeżeli uzgodnieniem warunków do obniżenia podstawy opodatkowania, będzie odpowiednio zwrot partii towarów lub zwrot środków – do uzgodnienia tych warunków dochodzi w momencie wystąpienia późniejszego zdarzenia, tj. dla zwrotu towarów moment otrzymania zwracanej partii towarów przez sprzedawcę a dla zwrotu środków na rachunek bankowy moment uznania zwracanej kwoty na rachunku nabywcy.



# Dokumentowanie uzgodnienia

W zależności od przyjętych zwyczajów we współpracy między kontrahentami dokumentacją potwierdzającą uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i VAT należnego może być zarówno korespondencja mailowa, aneks do umowy, albo inny dokument handlowy potwierdzający uzgodnienie warunków transakcji, w tym potwierdzenie dokonania nabywcą zwrotu zapłaty lub kompensaty skorygowanej wartości transakcji.

W pewnych sytuacjach dokument potwierdzający uzgodnienie warunków transakcji może być łącznie również dokumentem potwierdzającym spełnienie uzgodnionych warunków transakcji.

Przykładowo: zwrot zaliczki za niezrealizowaną dostawę – podatnik zwraca zaliczkę na konto – w tytule wpisuje zwrot za niezrealizowaną dostawę i nr zamówienia. W takim przypadku potwierdzenie otrzymania przez nabywcę zwrotu zapłaty, jeżeli strony nie zawarły żadnych dodatkowych umów, czy warunków korekty będzie w sposób naturalny biznesowo uznane za dokument zawierający zarówno uzgodnienie jak i spełnienie uzgodnionych warunków korekty *in minus*.

# Późne zebranie dokumentacji?

W sytuacji gdy podatnik uzgodnił warunki obniżenia podstawy opodatkowania z nabywcą lub usługobiorcą oraz warunki te zostały spełnione, warunkiem pomniejszenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego jest posiadanie dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie oraz spełnienie warunków tego obniżenia.

Jeżeli podatnik zgromadzi taką dokumentację dopiero w kolejnym miesiącu po spełnieniu pozostałych warunków, prawo pomniejszenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego u podatnika przesunie się na ten kolejny miesiąc.

Podatnik gromadzi i przechowuje dokumentację potwierdzającą uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania VAT oraz spełnienie tych uzgodnionych warunków w dowolnej formie. Podatnik nie ma obowiązku przechowywania dokumentacji w formie papierowej, przy czym na żądanie urzędu skarbowego ma obowiązek przedstawić posiadaną dokumentację do weryfikacji.

# Podatek naliczony - korekta

## **Zasady dotyczące ujmowania korekt zmniejszających podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2021 r. – obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego**

Nowe rozwiązania wprowadzane w zakresie warunków dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego u sprzedawcy są skorelowane z rozwiązaniami w zakresie obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego przez nabywcę.

Od 1 stycznia 2021 r. nabywca towaru lub usługi, w przypadku wystąpienia przesłanek do zmniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego przez kontrahenta jest obowiązany do obniżenia kwoty podatku naliczonego. Obniżenie to następuje w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały uzgodnione, jeżeli dodatkowo przed upływem tego okresu rozliczeniowego warunki te zostały spełnione, tj. doszło do zrealizowania przesłanek warunkujących pomniejszenie podstawy opodatkowania.

W przypadku, gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym warunki te zostały uzgodnione – nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego dopiero w rozliczeniu za okres, w którym warunki te zostały spełnione.

# Uzgodnienie – podatek naliczony

Wprowadzenie zastrzeżenia „spełnienia warunków” związane jest z występującymi powszechnie w obrocie gospodarczym sytuacjami, w których strony ustalają ramowe warunki współpracy, w tym np. zasady udzielania rabatów uzależnionych od wystąpienia zdarzeń przyszłych. Uzależnienie obowiązku korygowania podatku naliczonego wyłącznie od uzgodnienia warunków (w oderwaniu od ich spełnienia) mogłoby prowadzić do sytuacji, w której obniżenie kwoty podlegającej odliczeniu następowałoby zbyt wcześnie. Taka sytuacja byłaby dolegliwa dla nabywców i stanowiłaby naruszenie zasady neutralności podatku VAT.

Moment uzgodnienia warunków na przyszłość nie powinien być zatem okresem, w którym wystąpi obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego (wyjątek stanowi sytuacja gdy uzgodnione warunki zostaną spełnione w tym samym okresie rozliczeniowym).

Nowe zasady stosowane od 1 stycznia 2021 r. dla obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem oznaczają, że dla powstania obowiązku pomniejszenia VAT naliczonego ważny jest nie sam moment otrzymania faktury korygującej, a moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania oraz moment spełnienia tych uzgodnionych warunków – analogicznie jak ma to miejsce w odniesieniu do ustalenia momentu, w którym po stronie sprzedawcy wystąpi prawo do dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego.

# Podatek naliczony – nieujęcie faktury pierwotnej

Nie ulega zmianie zasada, zgodnie z którą 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.

Oznacza to, że jeżeli podatnik nie dokonał jeszcze obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury pierwotnej, a doszło już do uzgodnienia warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku VAT z tej faktury i uzgodnione warunki zostały spełnione – podatnik od razu uwzględnia odliczenie w wartości pomniejszonej o wartość korekty wynikającą z uzgodnienia i spełnienia uzgodnionych warunków korekty.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 19a ustawy o VAT

# Korekty na plus

## **Zasady dotyczące ujmowania korekt zwiększających podstawę opodatkowania**

W zależności od przyczyny korekty, tj. momentu, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania, podatnik jest zobowiązany do korekty podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres, w którym ta przyczyna zaistniała.

Generalnie, zaistnienie przesłanek do dokonania korekty zwiększającej podstawę opodatkowania powoduje obowiązek wykazania zwiększenia podstawy opodatkowania w rozliczeniu bieżącym (tj. tym, w którym zaistniały wspomniane przesłanki). Takie okoliczności wystąpią w przypadku, gdy przyczyna korekty zwiększającej podstawę opodatkowania jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży.

Jednak, tak jak dotychczas, w przypadku gdy przyczyna korekty istniała już w momencie wystawienia faktury, obowiązek dokonania korekty zwiększającej podstawę opodatkowania wystąpi w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy dla dostawy towarów lub świadczenia usług.

# Korekty na plus cd.

## **Korekta na bieżąco:**

W momencie wystawienia faktury pierwotnej, podatek należny z tytułu danego zdarzenia wykazany jest w prawidłowej wysokości (biorąc pod uwagę okoliczności aktualne na ten moment), a dopiero zdarzenie, które następuje po sprzedaży stanowi podstawę do podwyższenia ceny, a w konsekwencji – dokonania korekty poprzez podwyższenie podatku.

W tym zatem przypadku dopiero zdarzenie skutkujące podwyższeniem ceny zwiększa wysokość prawidłowo wcześniej wykazanej podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu dokonanej sprzedaży. Korekta podstawy opodatkowania jest zatem ujmowana w momencie zaistnienia zdarzenia skutkującego podwyższeniem ceny.

## **Korekta wsteczna:**

Odnosząc się do rozliczenia dokonywanego wstecz (poprzez korektę) dokonywana korekta ma na celu wykazanie prawidłowej wysokości podatku należnego z tytułu danego zdarzenia, który w rozliczeniu za dany okres powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu został wykazany w wadliwej (zaniżonej) wysokości. Istotne jest zatem, że korekta wsteczna dotyczy przypadku gdy wspomniane zniżenie podstawy opodatkowania nastąpiło w świetle okoliczności aktualnych już w momencie „pierwotnego” rozpoznania obowiązku podatkowego.

W takiej sytuacji faktura korygująca dokumentuje jedynie prawidłową wysokość podatku należnego z tytułu danej sprzedaży, odnośnie do której obowiązek podatkowy powstał w momencie jej realizacji i wystawienia faktury pierwotnej.

Wobec tego – w świetle ogólnej zasady określającej moment powstania obowiązku podatkowego – sam fakt wystawienia faktury korygującej nie ma wpływu na obiektywną wysokość ukonstytuowanego już zobowiązania (podatku należnego) w miesiącu powstania obowiązku podatkowego, w przypadku którego doszło jedynie do wadliwego jego udokumentowania i wykazania w rozliczeniu za ten okres. Stąd wystawiana faktura korygująca musi zostać ujęta w rozliczeniu za ten okres.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 17 ustawy o VAT

[WWW.INFORAKADEMIA.PL](http://WWW.INFORAKADEMIA.PL)

## Korekty przychodu w CIT/PIT

Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.



## Korekty kosztu w CIT/PIT

Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

## Noty korygujące

- Noty korygujące nie zostały zlikwidowane i nadal mogą być wystawiane przez nabywcę w razie stwierdzenia pomyłki w tych elementach faktury, które nie mają bezpośredniego wpływu na wysokość odprowadzanego przez sprzedawcę podatku (np. w nazwie, w numerze identyfikacji podatkowej czy w adresie)
- Akceptacja noty korygującej przez sprzedawcę może zostać wyrażona w dowolnej formie, nie tylko przez umieszczenie podpisu

# Noty korygujące

## Art. 106k VATu

1. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.
2. Faktura, o której mowa w ust. 1, wymaga akceptacji wystawcy faktury.
3. Faktura, o której mowa w ust. 1, powinna zawierać:
  - 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 na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej;
  - 4) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura, o której mowa w ust. 1, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6;
  - 5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.
4. Przepisy ust. 1-3 nie naruszają przepisów dotyczących wystawiania faktur korygujących.
  
- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
- 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
- 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
- 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
- 12) stawkę podatku;
- 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
- 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
- 15) kwotę należności ogółem;

# Faktura elektroniczna

## **Art. 106m. [Autentyczność pochodzenia, integralność treści, czytelność faktury]**

1. Podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury.
2. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury.
3. Przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.
4. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

## Korekty w KSeF

Obecne przepisy przewidują, że faktura ustrukturyzowana wystawiona tj. wystawione w systemie KSeF może zostać skorygowana wyłącznie w postaci korekty faktury ustrukturyzowanej w systemie KSeF. W tym przypadku, nie trzeba będzie posiadać potwierdzenia uzgodnienia i spełnienia warunków do obniżenia podstawy opodatkowania, z uwagi na fakt otrzymania przez podatnika automatycznej informacji o odbiorze faktury korygującej. Możliwe zatem jest obniżenie podatku należnego w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca. W przypadku wystawiania not korygujących do faktur ustrukturyzowanych nie ma możliwości korzystać z systemu KSeF i w tym przypadku należy stosować zasady ogólne.



**Zapraszamy do zadawania pytań**

WEBINARIUM  
DOSTĘPNE TAKŻE W



REKOMENDUJE

DZIENNIK  
GAZETA PRAWNA



**INFORAKADEMIA**

# **Faktury korygujące – nowe zasady wystawiania i rozliczania (Polski Ład)**

**Samir Kayyali**  
doradca podatkowy

WEBINARIUM  
DOSTĘPNE TAKŻE W

  
**INFOR** *lex*  
KOMPLEKSOWA  
BAZA WIEDZY

REKOMENDUJE

DZIENNIK  
GAZETA PRAWNA