

I. VAT

Zmiany od 1 stycznia 2021 r.

1. Ujmowanie faktur korygujących

1.1. Na czym polegają zmiany

Od 1 stycznia 2021 r. zostanie zniesiony formalny warunek uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towarów lub usługobiorcę. Nowelizacja przepisów przewiduje rozwiązanie, według którego uzyskanie potwierdzenia odbioru faktur korygujących nie warunkuje możliwości pomniejszenia podatku należnego. Nowe brzmienie art. 29a ust. 13 ustawy o VAT będzie umożliwiało podatnikowi dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego już w okresie wystawienia faktury korygującej, pod warunkiem że z posiadanej przez niego dokumentacji wynika, że uzgodnił z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki transakcji i faktura korygująca jest zgodna z tymi uzgodnieniami. W przypadku gdy podatnik nie będzie posiadał dokumentacji określającej uzgodnienia z kontrahentem w okresie, w którym wystawił fakturę korygującą, obniżenia podstawy opodatkowania będzie mógł dokonać dopiero za okres rozliczeniowy, w którym tę dokumentację uzyska. Istotne tu będą więc faktyczne ustalenia między kontrahentami, a nie samo wystawienie faktury.

W związku z opisaną zmianą w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT konieczne było również odpowiednie zmodyfikowanie rozwiązania dotyczącego obowiązku pomniejszania VAT naliczonego uregulowanego w art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu nabywca towaru lub usługi, w przypadku wystawienia przez jego kontrahenta faktury korygującej pomniejszającej podstawę opodatkowania (faktura korygująca „in minus”), będzie zobowiązany do odpowiedniego zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania zostały uzgodnione, pod warunkiem że uzgodnienia te zostały spełnione przed upływem tego okresu.

Podkreślenia wymaga fakt, że przez uzgodnienie warunków transakcji, jak wyjaśniono w uzasadnieniu do projektu, rozumie się posiadanie dokumentów, z których to uzgodnienie wynika. Jeżeli podatnik w konkretnym przypadku nie będzie dysponować dokumentami innymi niż sama faktura korygująca, wtedy to sama faktura korygująca będzie dokumentem, z którego będą wynikać nowe warunki transakcji. Taka sytuacja będzie możliwa jedynie w przypadku, gdy podatnik będzie miał możliwość potwierdzenia, że ta faktura korygująca została dostarczona do nabywcy. Wtedy również nabywca po otrzymaniu takiej faktury korygującej nie będzie się mógł powoływać na brak uzgodnienia warunków transakcji. Tym samym będzie zobowiązany do skorygowania podatku naliczonego.

Ustawa nowelizująca przewiduje również wprowadzenie w ustawie o VAT nowych przepisów, potwierdzających dotychczas stosowaną praktykę w odniesieniu do faktur korygujących „in plus”. Chodzi tu o praktykę polegającą na tym, że podatnik jest zobowiązany

do dokonania korekty podstawy opodatkowania za okres, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania udokumentowana fakturą korygującą „in plus”.

Dodane przepisy ust. 17 i 18 do art. 29a ustawy o VAT potwierdzają dotychczas stosowaną praktykę, zgodnie z którą podatnicy dokonywali korekty:

- na bieżąco, gdy korekta ta była spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (np. powstały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania) lub
- korekty historycznej (wstecz), gdy korekta ta spowodowana była przyczynami powstałymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej – również w przypadku, gdy w fakturze pierwotnej został wykryty błąd.

Dotychczas podatnicy bazowali tylko na linii interpretacyjnej i orzecznictwie, co nie dawało odpowiedniej pewności prawa.

1.2. Stosowanie przepisów w okresie przejściowym

Nowe zasady ujmowania faktur korygujących będą dotyczyły tylko tych faktur, które będą wystawione po 31 grudnia 2020 r. W przypadku faktur korygujących wystawionych przed 1 stycznia 2021 r. i nie rozliczonych przed tą datą, zastosowanie będą miały dotychczas obowiązujące przepisy.

Nowelizacja przepisów ustawy o VAT przewiduje również możliwość stosowania w 2021 r. dotychczasowych rozwiązań bazujących na obowiązku otrzymywania przez wystawcę faktury potwierdzenia przez nabywcę faktu otrzymania faktury korygującej „in minus”. W takim przypadku nadal będą obowiązywać przepisy dotyczące obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego w dotychczasowym brzmieniu. Taka możliwość istnieje tylko do końca 2021 r., pod warunkiem że wybór stosowania dotychczasowych rozwiązań zostanie uzgodniony na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi a ich nabywcą przed wystawieniem pierwszej faktury korygującej w 2021 r.

Przewidziano także możliwość rezygnacji z wyboru stosowania w 2021 r. dotychczasowych rozwiązań dla rozliczania faktur korygujących „in minus”. Rezygnacja taka nie może być dokonana wcześniej niż po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano wyboru stosowania dotychczasowych rozwiązań. Tu także warunkiem uznania takiej rezygnacji jest pisemne jej uzgodnienie pomiędzy dostawcą towarów lub usług a ich nabywcą. Po dokonaniu rezygnacji podatnicy są zobowiązani do stosowania nowych rozwiązań w zakresie rozliczania faktur korygujących „in minus” wystawionych począwszy od dnia następującego po dniu rezygnacji.

1.3. Przygotowanie do zmian

Podatnicy przed wystawieniem pierwszej faktury korygującej w 2021 r. powinni dokonać wyboru, na jakich zasadach będą rozliczali faktury korygujące. Następnie muszą sporządzić z każdym z kontrahentów, z którym chcą stosować dotychczasowe zasady rozliczeń faktur korygujących, pisemne potwierdzenie tego wyboru. Zasady te powinny zostać przedstawione także wszystkim zainteresowanym pracownikom, zwłaszcza tym, którzy zajmują się ewidencją podatku od towarów i usług oraz uzgodnieniami z klientami. Jak bowiem wyżej wspomniałem, przy rozliczaniu faktur korygujących „in minus” istotne będą faktyczne ustalenia między kontrahentami, a nie samo wystawienie faktury, gdy będziemy

stosowali nowe zasady. Warto więc zadbać, aby te ustalenia były dość jednoznaczne i odpowiednio udokumentowane.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 13, art. 86 ust. 19a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 – w brzmieniu projektowanym od 1 stycznia 2021 r.; dalej: ustawa o VAT
- art. 12 i art. 13 ustawy z 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw – ustawa przekazana pod obrady Senatu

2. Wspólne kursy walut dla celów VAT i podatków dochodowych

2.1. Na czym polegają zmiany

Obecnie na gruncie podatku VAT waluty obce na złote należy przeliczać według średniego kursu danej waluty ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. W przypadkach gdy faktura została wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego NBP ogłoszonego na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.

Nowe przepisy, które mają obowiązywać od 1 stycznia 2021 r., wprowadzają możliwość wyboru innego sposobu przeliczenia waluty obcej na złote. Zgodnie z proponowanym ust. 2a do art. 31a ustawy o VAT podatnik będzie mógł przyjąć do określenia podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej przeliczenie na złote zgodnie z zasadami przeliczenia przychodu wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, obowiązującymi tego podatnika na potrzeby rozliczania tej transakcji.

To oznacza, że podatnik będzie mógł wybrać, czy dokona przeliczenia waluty obcej na złote według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego w VAT czy według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (art. 11a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [PIT] i art. 12 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [CIT]).

Zatem aby skorzystać z przeliczenia waluty obcej na złote zgodnie z zasadami przeliczenia przychodu wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, konieczne jest ustalenie daty powstania tego przychodu. Moment powstania przychodu określa art. 14 ust. 1c ustawy o PIT i odpowiednio art. 12 ust. 3a ustawy o CIT. Według tych przepisów za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Tym samym czynność, która ma miejsce najwcześniej, wyznacza datę powstania przychodu.

Przy wyborze tej opcji podatnik będzie zobowiązany do jej stosowania przez co najmniej 12 kolejnych miesięcy, licząc od miesiąca, w którym ją wybrał (ust. 2b w art. 31a ustawy o VAT). Zaś zgodnie z nowym ust. 2c do art. 31a ustawy o VAT, w przypadku rezygnacji z opcjonalnej metody przeliczenia, podatnik będzie zobowiązany do stosowania dotychczasowych metod przeliczania (określonych w art. 31a ust. 1 lub 2 ustawy o VAT) przez co