

1. Zmiany i zasady fakturowania obowiązujące w 2023 r.

W 2023 r. funkcjonują nadal, niezależnie od siebie, trzy sposoby fakturowania, tj.:

- 1) fakturowanie papierowe,
- 2) fakturowanie elektroniczne „zwykłe”,
- 3) fakturowanie elektroniczne, ustrukturyzowane za pomocą platformy KSeF.

To od podatnika zależy, jaki sposób fakturowania wybierze. Obecnie podatnik może łączyć różne sposoby fakturowania. Przepisy nie wymagają od niego, aby stosował jeden sposób fakturowania do wszystkich faktur.

Zmieni się to od 1 lipca 2024 r. Wystawianie faktur ustrukturyzowanych będzie obowiązkowe (zob. pkt 15). Wprowadzenie obligatoryjnego e-fakturowania jest możliwe na podstawie decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 z 17 czerwca 2022 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 168/81). W związku z tym procedowany jest projekt z 30 listopada 2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, który ma wprowadzić zmiany w zasadach fakturowania.

Zmiany w zasadach fakturowania przewiduje również projekt ustawy znany pod nazwą SLIM VAT 3. Te zmiany mają wejść w życie 1 kwietnia 2023 r. (wersja projektu z 8 listopada 2022 r.).¹

Najważniejsze zmiany przewidziano w projektowanym art. 31b ustawy o VAT. Ma on zawierać przepisy wskazujące, jakie kursy przeliczeniowe należy stosować dla faktur korygujących, gdy faktura pierwotna była wystawiona w walucie obcej. Wprowadzona zostanie zasada, że w przypadku gdy podstawa opodatkowania określona w walucie obcej ulegnie zmianie, przeliczenia na złote należy dokonywać według kursu średniego danej waluty obcej przyjętego dla podstawy opodatkowania przed jej zmianą (zob. projektowany art. 31b ust. 1 ustawy o VAT). Więcej na temat tych zmian w pkt 14.3.2.

Ponadto przewiduje się dodanie przepisów wskazujących sposób postępowania, gdy faktura wystawiana jest do sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym w postaci elektronicznej (zob. projektowane brzmienie art. 106h ust. 1 i 3 ustawy o VAT).

2. Zasady wystawiania faktur

Faktury są najważniejszym dokumentem sporządzanym przez podatników VAT. To dokumenty o szczególnym charakterze, gdyż nie tylko pełnią funkcję dokumentacyjną, ale również pozwalają – najczęściej nabywcom towarów i usług – na korzystanie z prawa do odliczenia. Mogą też wpływać na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawców.

Zasady, na jakich wystawiane są faktury, określają przede wszystkim przepisy art. 106a–106q ustawy o VAT. Przepisy ustawowe uzupełnia rozporządzenie o fakturach.

2.1. Zakres stosowania polskich przepisów o wystawianiu faktur

O tym, kiedy mają zastosowanie polskie przepisy o wystawianiu faktur, decyduje treść art. 106a ustawy o VAT (zob. tabelę 1). W innych sytuacjach polskie przepisy o wystawianiu faktur nie mają zastosowania. Nie oznacza to zakazu wystawiania polskich faktur w przypadkach znajdujących się poza „zakresem” regulacji przepisu art. 106a ustawy o VAT. Jeżeli jednak faktura zostanie wystawiona poza „zakresem” wynikającym z art. 106a ustawy o VAT, to nie jest możliwa ocena, czy faktura ta została wystawiona prawidłowo.

¹ Na dzień oddawania publikacji do druku projekt SLIM VAT 3 został przyjęty przez rząd i ma zostać przekazany do Sejmu.

Tabela 1. Przypadki, gdy stosujemy polskie przepisy dotyczące wystawiania faktur

Lp.	Polskie przepisy o wystawianiu faktur stosuje się do:
1.	sprzedaży, z wyjątkiem: ■ importu usług oraz dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów, ■ czynności rozliczanych w procedurach szczególnych OSS i IOSS, gdy państwem członkowskim identyfikacji podatnika jest państwo członkowskie inne niż Rzeczpospolita Polska;
2.	dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez polskiego podatnika (tj. podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej – posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności), w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium: ■ państwa członkowskiego innego 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, ■ państwa trzeciego;
3.	dostawy towarów i świadczenia usług rozliczanych w procedurach: unijnej i nieunijnej OSS, przez podatników zidentyfikowanych na potrzeby tych procedur, dla których państwem członkowskim identyfikacji jest Polska;
4.	sprzedaży na odległość towarów importowanych, rozliczanej w procedurze szczególnej IOSS, przez podatników zidentyfikowanych na potrzeby tej procedury, dla których państwem członkowskim identyfikacji jest Polska.

2.1.1. Faktury a podlegające opodatkowaniu czynności nieodpłatne

Polskie przepisy określające zasady wystawiania faktur stosuje się przede wszystkim do sprzedaży, czyli w celu dokumentowania odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów oraz eksportu towarów (zob. art. 106a pkt 1 w zw. z art. 2 pkt 22 ustawy o VAT). Jednocześnie za odpłatne dostawy towarów oraz odpłatne świadczenie usług uważa się również niektóre czynności nieodpłatne (zob. art. 7 ust. 2–7 ustawy o VAT oraz art. 8 ust. 2 ustawy o VAT). Teoretycznie czynności te również powinny być dokumentowane fakturami. W praktyce jednak dominuje stanowisko, że czynności nieodpłatnych podlegających opodatkowaniu VAT nie należy dokumentować fakturami. W szczególności stanowisko to reprezentują organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 czerwca 2015 r. (sygn. IPPP1/4512-317/15-5/AKo) czy stanowiące zmianę interpretacji indywidualnej pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 31 maja 2019 r. (sygn. DPP8.8101.18.2019.IDG). Jak czytamy w pierwszej z tych interpretacji:

MF (...) obowiązujące obecnie przepisy nie nakładają na podatników żadnych formalnych obowiązków w zakresie dokumentowania fakturami nieodpłatnych dostaw towarów. Co więcej, z art. 106a pkt 1 w powiązaniu z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, fakturę wystawia się, jeśli dokumentuje ona sprzedaż (rozumianą m.in. jako odpłatna dostawa towarów). Przepis art. 7 ust. 2 powołanej ustawy zrównuje nieodpłatne przekazanie towarów z dostawą, jednak tylko dla celów opodatkowania. Opisana przez Wnioskodawcę czynność nieodpłatnego wydania towarów, będących towarami handlowymi i produktami Spółki, nie wypełnia jednak definicji sprzedaży, gdyż mimo że dochodzi do dostawy, to nie dochodzi do odpłatności ze strony obdarowanego. Odbiorca otrzymujący ww. towary nieodpłatnie nie ponosi ciężaru ekonomicznego podatku od towarów i usług. Nie można zatem w takiej sytuacji wystawić faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 cyt. ustawy.

PRZYKŁAD 1

Podatnik darował bratu „firmowy” komputer, przy którego nabyciu przysługiwało mu prawo do odliczenia VAT. W tej sytuacji doszło do nieodpłatnej dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu VAT. Dostawy tej podatnik nie powinien dokumentować fakturą.

2.1.2. Faktury a czynności dokonywane przez podatników zagranicznych

Sprzedaż (w rozumieniu art. 2 pkt 22 ustawy o VAT) nie jest dokumentowana polskimi fakturami, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- sprzedaż jest dokonywana przez zagranicznych dostawców lub usługodawców (tj. nieposiadających siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju),
- podatnikami VAT z tytułu tej sprzedaży są nabywcy towarów lub usług (na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz art. 17 ust. 1a ustawy o VAT),
- nabywcy nie wystawiają faktury w imieniu i na rzecz ww. dostawców lub usługodawców (a więc nabywcy nie wystawiają faktury za tych dostawców lub usługodawców w ramach tzw. samofakturowania).

W opisanych okolicznościach zagraniczni dostawcy lub usługodawcy nie wystawiają faktur na zasadach określonych polskimi przepisami (lecz na zasadach obowiązujących w swoich państwach).

Od 1 lipca 2021 r. zostało wprowadzone jeszcze jedno wyłączenie polskich przepisów o fakturowaniu. Mianowicie polskie przepisy nie mają zastosowania do czynności rozliczanych w procedurach szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9, dla których państwem członkowskim identyfikacji w rozumieniu przepisów tych rozdziałów jest państwo członkowskie inne niż Rzeczpospolita Polska (chodzi o procedurę unijną i nieunijną OSS oraz procedurę IOSS). Jeżeli podatnicy zostali zarejestrowani do tych procedur w krajach innych niż Polska, nie mają do nich zastosowania polskie przepisy dotyczące faktur, a przepisy obowiązujące w państwie rejestracji.

2.1.3. Faktury a sprzedaż zagraniczna

Polscy podatnicy mają obowiązek wystawiania faktur na podstawie polskich przepisów również w celu dokumentowania niektórych dostaw towarów i świadczenia usług, których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium kraju, a więc w celu dokumentowania czynności, które nie podlegają opodatkowaniu VAT w Polsce. Przez „polskich podatników” należy tu rozumieć podatników posiadających na terytorium kraju:

- siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, albo
- stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności – w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Faktury na zasadach określonych polskimi przepisami wystawiane są zawsze w przypadku czynności, których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium państwa trzeciego, a więc na terytorium państwa niewchodzącego w skład terytorium Unii Europejskiej (zob. art. 106a pkt 2 lit. b ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 2

PolSKI podatnik A wykonał usługę budowlaną. Miejsce świadczenia (i opodatkowania) takiej usługi jest ustalane na podstawie miejsca położenia nieruchomości (zob. art. 28e ustawy o VAT). Usługa została wykonana na terytorium Białorusi (czyli tzw. państwa trzeciego). W takim przypadku podatnik A musi bezwarunkowo wystawić polską fakturę.

Natomiast w przypadku czynności, których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium państwa członkowskiego UE innym niż terytorium kraju, faktury wystawiane są na zasadach określonych polskimi przepisami, jeżeli łącznie spełnione są dwa warunki:

- 1) osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca,
- 2) nabywca lub usługobiorca nie wystawia faktury w imieniu i na rzecz polskiego podatnika, w ramach tzw. samofakturowania (zob. art. 106a pkt 2 lit. a ustawy o VAT).