

Faktura korygująca w aspekcie podatku dochodowego i podatku VAT

Zdarzenia gospodarcze ewidencjonowane są w działalności na podstawie faktur sprzedaży potwierdzających zaistniałą transakcję pośredniczących ze sobą stron. W sytuacji, gdy zostanie stwierdzona pomyłka lub wystąpi inne zdarzenie zmieniające dane, które powinny znaleźć się na fakturze źródłowej, sprzedawca zobligowany jest wystawić fakturę korygującą, zawierającą poprawne informacje. Zgodnie z ustawą o VAT (art. 106j ust. 1) faktura korygująca wystawiana jest, jeśli udzielono obniżki ceny w formie rabatu za wcześniejszą zapłatę; udzielono opustów i obniżek cen po dokonaniu sprzedaży, dokonano podatnikowi zwrotu towarów i opakowań, dokonano nabywcy zwrotu całości lub części zapłaty, podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury.

Faktura korygująca musi zostać ujęta w księgowości jednostki ze szczególnym uwzględnieniem aspektu podatku dochodowego, jak i podatku VAT.

Na gruncie podatku dochodowego, niezależnie od rodzaju faktury ujmujemy ją:

- w dacie faktury pierwotnej – jeśli przyczyną korekty jest błąd rachunkowy lub inna oczywista pomyłka;
- w dacie wystawienia faktury korygującej – jeśli miało miejsce kolejne zdarzenie gospodarcze, które wpłynęło na wartość sprzedaży.

Dla poprawności ujęcia faktury korygującej pod względem podatku VAT, ważne jest czy jest to faktura zmniejszająca podstawę opodatkowania („in minus”) czy zwiększająca podstawę opodatkowania („in plus”). Ponadto nieco inaczej kwestia księgowania wygląda u sprzedawcy niż u nabywcy.

Zmiany zasad ujmowania faktur korygujących, a dokładniej uściślenie daty ich ewidencjonowania, pojawiło się w ustawie wprowadzającej SLIM VAT, która weszła w życie z początkiem 2021 roku.

Sprzedawca wystawiając fakturę korygującą „in minus”, zgodnie z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, obniża podstawę opodatkowania za okres rozliczeniowy, w którym tę fakturę wystawił, pod warunkiem, że z posiadanej przez podatnika dokumentacji wynika, iż uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura korygująca jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada tej dokumentacji obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Jako dokumentacja mogą posłużyć aneksy do umów, korespondencja handlowa (również w formie e-mailowej) lub ostatecznie sama faktura korygująca, jeśli została odebrana przez nabywcę bez zastrzeżeń. Obecnie posiadanie wspomnianej dokumentacji występuje w miejsce wcześniejszego potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę.

W przypadku korygowania faktury „in plus”, wg zapisów art. 29a ust. 17 ustawy o VAT sprzedawca „w przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.”

W uzasadnieniu do ustawy z 27 listopada 2020 roku o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw znajdziemy dwie generalne zasady korekty, a mianowicie:

1. jeśli już w momencie wystawiania faktury istniała przyczyna korekty, wtedy zmiany dokonujemy w okresie rozliczeniowym faktury pierwotnej (np. błędna: stawka VAT, liczba szt. towaru czy cena jednostkowa);
2. jeśli przyczyna korekty pojawiła się po transakcji sprzedaży, ujmujemy ją okresie rozliczeniowym wystawienia faktury korygującej (np. zwrot towaru lub wymiana na inny w innej cenie).

Istotnym jest, iż w przypadku korekty zwiększającej nie jest konieczne posiadanie przez sprzedawcę uzgodnień z nabywcą.

U nabywcy, w przypadku korekty obniżającej podstawę opodatkowania lub błędnej, zawyżonej kwoty podatku na fakturze zakupu korekty VAT naliczonego „in minus” dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania uzgodniono ze sprzedawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego zostały one spełnione. W przypadku, gdy warunki te zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym zostały uzgodnione, zmniejszenia dokonujemy w okresie spełnienia tychże warunków.

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 uwzględni w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

W przypadku faktury korygującej „in plus” dokument powinien być wykazany przez nabywcę w dacie wystawienia faktury korygującej.

Dla przejrzystości obowiązujących zasad ujmowania faktur korygujących zestawiono je w poniższych tabelach:

1. Korekta na gruncie podatku VAT

Wyszczególnienie	Sprzedawca	Nabywca
faktura „in minus” – błąd w momencie wystawienia faktury	data otrzymania dokumentacji uzgadniającej warunki wystawienia faktury	data uzgodnienia warunków korekty, jeśli zostały spełnione, w przeciwnym razie data spełnienia warunków
faktura „in minus” – późniejsze zdarzenie	data otrzymania dokumentacji uzgadniającej warunki wystawienia faktury	data uzgodnienia warunków korekty, jeśli zostały spełnione, w przeciwnym razie data spełnienia warunków
faktura „in plus” – błąd w momencie wystawienia faktury	data wystawienia faktury pierwotnej	data wystawienia faktury korygującej
faktura „in plus” – późniejsze zdarzenie	Data wystawienia faktury korygującej	data wystawienia faktury korygującej

2. Korekta na gruncie podatku dochodowego

Wyszczególnienie	Sprzedawca	Nabywca
faktura „in minus” – błąd w momencie wystawienia faktury	data wystawienia faktury pierwotnej	data wystawienia faktury pierwotnej
faktura „in minus” – późniejsze zdarzenie	data wystawienia faktury korygującej	data wystawienia faktury korygującej
faktura „in plus” – błąd w momencie wystawienia faktury	data wystawienia faktury pierwotnej	data wystawienia faktury pierwotnej
faktura „in plus” – późniejsze zdarzenie	data wystawienia faktury korygującej	data wystawienia faktury korygującej

Monika Budek, biuro zarządu KPT