

## OBJAŚNIENIA PODATKOWE<sup>1)</sup>

z dnia ... r.

### **w zakresie pakietu rozwiązań „Slim VAT” oraz wybranych rozwiązań doprecyzowujących niektóre konstrukcje VAT wprowadzonych ustawą z dnia 27 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2419)**

#### **Czego dotyczą objaśnienia**

1 stycznia 2021 r. wprowadzono do ustawy o podatku od towarów i usług<sup>2</sup>, dalej: ustawa o VAT szereg zmian upraszczających rozliczenie podatku od towarów i usług, tzw. pakiet Slim VAT.

Zmiany wprowadzone ustawą o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, dalej: ustawa zmieniająca, stanowią odpowiedź na postulaty przedsiębiorców w zakresie ułatwienia i unowocześnienia rozwiązań stosowanych w podatku VAT. Mając na uwadze oczekiwania przedsiębiorców i dzięki wdrożeniu w ostatnim okresie narzędzi informatycznych pozwalających na prowadzenie zaawansowanych analiz przez Ministerstwo Finansów oraz postęp technologiczny w rozliczaniu podatku VAT możliwe stało się wprowadzenie wielu rozwiązań, które istotnie wpłyną na uproszczenie systemu rozliczeń podatku VAT.

Niniejsze objaśnienia podatkowe stanowią odpowiedź na przekazane w ramach konsultacji publicznych zapewnienia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej o przygotowaniu informacji opisujących, na praktycznych przykładach mogących występować w prowadzonej przez podatników działalności gospodarczej, stosowanie zmienionych przepisów ustawy o VAT.

W objaśnieniach podatkowych omówiono poszczególne przepisy pakietu Slim VAT z podaniem przykładów ich praktycznego stosowania, tj.:

- 1) wydłużenie terminu na wywóz towarów z zachowaniem stawki 0% przy opodatkowaniu zaliczek z tytułu eksportu towarów z 2 miesięcy na 6 miesięcy,
- 2) wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego na bieżąco łącznie do 4 okresów rozliczeniowych, w przypadku rozliczeń VAT w okresach miesięcznych,
- 3) spójne kursy walut – dodanie opcjonalnego dla podatników rozwiązania o możliwości stosowania do określenia podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej przeliczenia

---

<sup>1</sup> Podstawa prawna: art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.). Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 ww. ustawy zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k – 14m tej ustawy.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.

na złote zgodnie z zasadami przeliczania przychodu wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym,

4) wprowadzenie możliwości odliczania podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży,

5) podwyższenie limitu na nieewidencjonowane prezenty o małej wartości z 10 zł do 20 zł oraz doprecyzowanie kwoty przyjmowanej dla tzw. ewidencjonowanych prezentów o małej wartości jako kwoty netto (bez podatku),

6) brak konieczności uzyskiwania potwierdzeń odbioru faktur korygujących *in minus*,

7) wprowadzenie do ustawy przepisu dotyczącego rozliczania korekt zwiększających cenę, zgodnie z którym w przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania.

Objaśnienia podatkowe wyjaśnią również sposób stosowania znowelizowanych przepisów dotyczących Wiążących Informacji Stawkowych oraz mechanizmu podzielonej płatności.

W objaśnieniach zawarto również przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o VAT w zakresie opodatkowania zaliczek, jakie otrzymuje dostawca na poczet eksportowanych towarów w sytuacji, gdy w związku ze specyfiką dostawy termin wywozu towarów wykracza poza okres 6 miesięcy.

## Spis treści

<b>1. Omówienie regulacji wprowadzonych w pakiecie Slim VAT wraz z przykładami ich praktycznego stosowania.....</b>	<b>5</b>
1.1. Podwyższenie wartości limitu na tzw. nieewidencjonowane prezenty o małej wartości oraz doprecyzowanie wartości tzw. prezentów ewidencjonowanych .....	5
1.1.1. Podwyższenie wartości limitu na tzw. nieewidencjonowane prezenty o małej wartości .....	5
1.1.2. Doprecyzowanie wartości tzw. prezentów ewidencjonowanych .....	6
1.1.3. Doprecyzowanie zasad ustalania podstawy opodatkowania dla towarów przekazywanych nieodpłatnie .....	7
1.2. Zmiany w zakresie faktur korygujących <i>in minus</i> .....	7
1.2.1. Zasady dotyczące ujmowania korekt zmniejszających podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2021 r. – pomniejszenie podstawy opodatkowania i podatku należnego .....	7
1.2.2. Zasady dotyczące ujmowania korekt zmniejszających podstawę opodatkowania od 1 stycznia 2021 r. – obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego .....	8
1.2.3. Pozostałe zmiany przepisów ustawy o VAT w związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2021 r. nowych zasad dotyczących ujmowania faktur korygujących <i>in minus</i> .....	10
1.2.4. Przepisy przejściowe – możliwość stosowania dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących <i>in minus</i> .....	11
1.2.5. 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 .....	12
1.2.6. Przykłady stosowania nowych zasad rozliczania faktur korygujących <i>in minus</i> wraz z omówieniem .....	16
1.3. Uregulowanie zasad w zakresie korekt <i>in plus</i> .....	22
1.3.1. Zasady dotyczące ujmowania korekt zwiększających podstawę opodatkowania .....	22
1.3.2. Rozwiązania doprecyzowujące w zakresie korekt zwiększających podstawę opodatkowania z tytułu WNT i eksportu towarów: .....	25
1.4. Spójne kursy walut w VAT i podatkach dochodowych .....	26
1.4.1. Zasady stosowania metod przeliczania kursów walut stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej .....	26
1.4.2. Wyjątki od stosowania opcjonalnych metod przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej przyjętych jak do przeliczania walut wg przychodu w podatku dochodowym .....	30
1.5. Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco” .....	31
1.6. Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży .....	32
<b>2. Stosowanie nowych regulacji w zakresie Wiązących Informacji Stawkowych.....</b>	<b>34</b>
<b>3. Stosowanie zmienionych rozwiązań w zakresie mechanizmu podzielonej płatności....</b>	<b>38</b>
3.1. Bezpośrednie odesłanie do kwoty .....	38
3.2. Mechanizm podzielonej płatności a możliwość potrącenia wierzytelności .....	38
3.3. Rozszerzenie dyspozycyjności środków na rachunku VAT .....	39
3.4. Zmiana katalogu podmiotów mogących wystąpić o uwolnienie środków z rachunku VAT .....	40

3.5. Zmiana sposobu klasyfikowania towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15.....	41
<b>4. Rozliczanie w VAT zaliczek na poczet eksportu .....</b>	<b>42</b>
4.1. Wydłużenie terminu na wywóz towarów dla zachowania stawki 0% przy opodatkowaniu zaliczek w eksporcie wprowadzone w pakiecie Slim VAT.....	42
4.2. Opodatkowanie stawką 0% zaliczek w eksporcie przy wywozie towaru po 6 miesiącach.....	43
4.2.1. Uwagi o charakterze ogólnym.....	43
4.2.2. Objasnienie zagadnienia specyfiki realizacji dostaw .....	43
4.2.3. Podsumowanie.....	48

# **1. Omówienie regulacji wprowadzonych w pakiecie Slim VAT wraz z przykładami ich praktycznego stosowania**

## **1.1. Podwyższenie wartości limitu na tzw. nieewidencjonowane prezenty o małej wartości oraz doprecyzowanie wartości tzw. prezentów ewidencjonowanych**

### **1.1.1. Podwyższenie wartości limitu na tzw. nieewidencjonowane prezenty o małej wartości**

Od 1 stycznia 2021 r. podwyższeniu uległ limit dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości. Limit który do 31 grudnia wynosił 10 zł (bez podatku VAT) został podwyższony do 20 zł (bez podatku VAT).

W przypadku tzw. prezentów nieewidencjonowanych (dla których podatnik nie prowadzi ewidencji) określono, że są to towary, dla których jednostkowa wartość przekazywanego towaru nie przekracza równowartości – dla prezentów przekazywanych od 1 stycznia 2021 r. – 20 zł (bez podatku VAT) ceny nabycia (kosztu wytworzenia), określonej w momencie przekazywania towaru.

W wyniku podwyższenia od 1 stycznia 2021 r. wartości limitu dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości do 20 zł poszerzeniu ulegnie możliwy katalog towarów, które będą mogły być przekazywane przez przedsiębiorców na cele związane z działalnością gospodarczą, z wyłączeniem z opodatkowania podatkiem VAT i bez obowiązku prowadzenia dodatkowej ewidencji.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT.

#### ***Ważne!***

Od 1 stycznia 2021 r. nie ulegają zmianie zasady związane z rozliczaniem podatku VAT od nieodpłatnego przekazania towarów podlegającego opodatkowaniu.

W związku z tym, jak dotychczas, przez podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- 2) wszelkie inne darowizny

- jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

**Przykład:**

*Podatnik Z będący czynnym podatnikiem VAT przekazuje swoim kontrahentom lub potencjalnym kontrahentom długopis. Podatnik Z dokonał odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury dokumentującej nabycie długopisu w związku z zamiarem wykorzystania do działalności opodatkowanej VAT. Przekazanie długopisu jest dokonywane na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika Z. Jednostkowa cena nabycia każdego długopisu (bez podatku VAT) to 19,40 zł. Podatnik Z nie prowadzi ewidencji podmiotów, którym przekazano upominki.*

*Do końca grudnia 2020 r. nieodpłatne przekazanie takiego upominku oznaczało obowiązek opodatkowania przekazania w związku z przekroczeniem limitu przewidzianego dla tzw. nieewidencjonowanych prezentów o małej wartości (10 zł bez podatku VAT).*

*Od 1 stycznia 2021 r. nieodpłatne przekazywanie upominku będzie wyłączone z opodatkowania VAT jako przekazanie prezentów o małej wartości (nie przekracza wartości 20 zł bez podatku VAT).*

**Uwaga!**

Przekazanie od 1 stycznia 2021 r. upominku o wartości przekraczającej 20 zł może nadal korzystać z wyłączenia z opodatkowania VAT pod warunkiem że:

- podatnik przekazuje upominek na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika,
- podatnik ujmuje przekazywane upominki w ewidencji prezentów (w ramach limitu 100 zł bez podatku VAT, na osobę).

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

**1.1.2. Doprecyzowanie wartości tzw. prezentów ewidencjonowanych**

W zakresie wartości przekazywanych w trakcie roku jednej osobie tzw. prezentów ewidencjonowanych doprecyzowano obowiązującą regulację, aby wynikało z niej w sposób nie budzący wątpliwości, że kwota przyjmowana dla ustalenia łącznej wartości przekazywanych w trakcie roku prezentów o małej wartości jest kwotą netto (bez podatku VAT).

Takie doprecyzowanie kwoty netto w stosunku do pojedynczego prezentu (bez podatku) funkcjonuje już w odniesieniu do tzw. prezentów nieewidencjonowanych.

Dokonana zmiana zapewnia podatnikom pewność stosowania prawa i potwierdza dotychczasową praktykę.

Podstawa prawna: art. 7 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

### **1.1.3. Doprecyzowanie zasad ustalania podstawy opodatkowania dla towarów przekazywanych nieodpłatnie**

Od 1 stycznia 2021 r. doprecyzowano również przepis art. 29a ust. 2 ustawy o VAT w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania dla towarów przekazywanych przez podatników w sposób nieodpłatny, w sytuacjach gdy taka dostawa podlega opodatkowaniu zgodnie z art. 7 ust. 2 ustawy o VAT.

Wprowadzone doprecyzowanie art. 29a ust. 2 ustawy o VAT jasno określa, że chodzi o wartość przekazywanego towaru ustaloną na moment tej nieodpłatnej dostawy towarów.

Dokonana zmiana ma jedynie charakter doprecyzowujący. W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r. rozumienie zmienianego przepisu powinno wskazywać na konieczność ustalenia wartości podstawy opodatkowania według wartości towaru obowiązującej na moment dokonywanego przez podatnika nieodpłatnego przekazania.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 2 ustawy o VAT.

## **1.2. Zmiany w zakresie faktur korygujących *in minus***

### **1.2.1. 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.

#### ***Ważne!***

Podatnik będzie mógł dokonać obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego już w momencie wystawienia faktury korygującej przy łącznym spełnieniu 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.

Pojęcia „dokumentacji”, „uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania” oraz „spełnienia” tych uzgodnionych warunków zostały omówione w dalszych częściach niniejszych objaśnień.

### ***Uwaga!***

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.

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.

### **1.2.2. 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.

### ***Ważne!***

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 następowaloby 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 wykazaniem 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.

Relacja między prawem do dokonania korekty przez sprzedawcę i odpowiednim obowiązkiem po stronie nabywcy jest zbliżona. Przesłanki uzasadniające prawo do dokonania korekty przez sprzedawcę zawierają w sobie warunki dla obowiązku dokonania korekty przez nabywcę i wprowadzają dodatkowe wymogi. W odniesieniu do przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2020 r. elementem wspólnym dla obu stron było otrzymanie faktury korygującej przez nabywcę, a dodatkowym dla sprzedawcy – posiadanie potwierdzenia tego zdarzenia.

Natomiast w odniesieniu do przepisów będących w mocy od 1 stycznia 2021 r. element wspólny dla sprzedawcy i nabywcy stanowi uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz spełnienie tych uzgodnionych warunków, a element dodatkowy u sprzedawcy – to posiadanie stosownej dokumentacji i wystawienie zgodnej z tą dokumentacją faktury korygującej.

W efekcie sformalizowany obowiązek posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej został zastąpiony wymogiem, w kształtowaniu którego strony mają znaczną swobodę - może to być np. zwyczajowo posiadana przez podatnika dokumentacja. Oznacza to, że strony transakcji mogą samodzielnie kreować sposób dokumentowania warunków obniżenia podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, który będzie najprostszym do realizacji w określonych warunkach biznesowych, w tym na podstawie już posiadanej lub tworzonej w działalności gospodarczej dokumentacji.

Wprowadzona relacja przepisów dotyczących podatku należnego i naliczonego – podobnie jak zasady obowiązujące do 31 grudnia 2020 r. – zmierza do zachowania szczelności systemu podatku VAT. Nie jest więc możliwe uzależnienie momentu odliczenia podatku naliczonego od samego faktu otrzymania faktury korygującej przez nabywcę, gdyż mogłoby to powodować np. celowe opóźnianie pomniejszenia kwoty podatku naliczonego przy jednoczesnym pozostawieniu możliwości pomniejszenia podatku należnego u sprzedawcy.

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

### ***Ważne!***

Nowe zasady dotyczące rozliczenia faktury korygującej *in minus* odnoszą się do wszystkich faktur korygujących *in minus* wystawionych po 31 grudnia 2020 r. – niezależnie od tego, czy uzgodnienie warunków korekty oraz ich spełnienie (i dokumentacja to potwierdzająca) odnosić się będzie do transakcji dokonanych w przeszłości lub sama ta dokumentacja została sporządzona w przeszłości czy tych, które dopiero zostaną odpowiednio, dokonane lub sporządzone.

Podstawa prawna: art. 12 ustawy zmieniającej.

### **1.2.3. Pozostałe zmiany przepisów ustawy o VAT w związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2021 r. nowych zasad dotyczących ujmowania faktur korygujących *in minus***

Likwidacja obowiązku uzyskiwania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę spowodowała konieczność dodatkowych zmian doprecyzowujących w art. 29a ust. 15 ustawy o VAT (w tym uchylenie pkt 4) oraz uchylenia art. 29a ust. 16 tej ustawy.

Jako że wskazane przepisy odnosiły się do kwestii związanej z potwierdzeniem otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę i wskazywały na sytuację, w której podatnik nie otrzymał takiego potwierdzenia pomimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej dalsze utrzymywanie tych przepisów po likwidacji obowiązku uzyskiwania takiego potwierdzenia stało się bezcelowe.

Jak wynika z dotychczasowych zasad w stanie prawnym do 31 grudnia 2020 r., podatnikom, którzy nie mogli pomimo podjęcia udokumentowanej próby uzyskać potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę lub usługobiorcę, przysługiwało prawo dokonania

poniższenia podstawy opodatkowania w oparciu o posiadaną dokumentację, z której ma wynikać, że nabywca wie o warunkach określonych w fakturze korygującej.

Po zmianach takich podatników obejmują już zasady wprowadzone w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT.

Zmiany dokonane w art. 29a ustawy o VAT spowodowały również konieczność uchylecia art. 86 ust. 19b, który odwołując się do uchylonego art. 29a ust. 15 pkt 4, wskazywał na obowiązek zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym nabywca towaru lub usługi dowiedział się o warunkach, na jakich transakcja została zrealizowana.

Nowe zasady stosowane od 1 stycznia 2021 r. dla obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego w całości konsumują również uchylany przepis.

#### **1.2.4. Przepisy przejściowe – możliwość stosowania dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących *in minus***

W przypadku faktur korygujących, w tym faktur korygujących *in minus* wystawionych przed 1 stycznia 2021 r. stosuje się przepisy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2020 r.

Podatnicy do końca 2021 r. w odniesieniu do faktur korygujących *in minus* wystawionych od 1 stycznia 2021 r. nie muszą stosować nowych zasad rozliczania tych faktur korygujących.

Do rozliczania faktur korygujących *in minus* wystawionych od 1 stycznia 2021 r. podatnicy mogą wybrać stosowanie zasad dotychczasowych, obowiązujących do 31 grudnia 2020 r.

Jest to możliwe pod warunkiem, że wybór stosowania tych (dotychczasowych) zasad zostanie uzgodniony na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi, a ich nabywcą, przed wystawieniem pierwszej faktury korygującej w roku 2021 r.

Wybór stosowania dotychczasowych zasad, który zostanie uzgodniony na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi, a ich nabywcą dotyczy wyłącznie relacji pomiędzy tymi dwoma podmiotami. Pozostałe transakcje podatnika z innymi kontrahentami będą rozliczane na zasadach obowiązujących od 1 stycznia 2021 r. – chyba że podatnik dokona pisemnego uzgodnienia o stosowaniu dotychczasowych zasad również w odniesieniu do pozostałych kontrahentów.

Za uzgodnienie w formie pisemnej, poza klasyczną formą dokumentu papierowego, powinny zostać uznane również uzgodnienia dokonane i zapisane w formie elektronicznej.

Przepis przejściowy wymaga stosowania symetrycznego rozwiązania dotychczasowych przepisów po stronie podatku należnego oraz podatku naliczonego. To oznacza, że uzgadniając stosowanie dotychczasowych zasad, kontrahenci zgadzają się jednoznacznie na zasady korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego oraz obowiązku korekty podatku naliczonego takie jak obowiązujące do końca 2020 r. w stosunku do wszystkich faktur korygujących *in minus* wystawionych w czasie obowiązywania uzgodnienia.

Przewiduje się również możliwość rezygnacji z wyboru stosowania w trakcie 2021 r. z dotychczasowych zasad rozliczania faktur korygujących *in minus*.

Rezygnacja z wyboru rozwiązań dotychczasowych będzie jednak możliwa nie wcześniej niż po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym dokonano tego wyboru, pod warunkiem, że rezygnacja zostanie uzgodniona na piśmie pomiędzy dostawcą towarów lub świadczącym usługi a ich nabywcą.

Po rezygnacji ze stosowania dotychczasowych zasad, podatnicy są obowiązani do stosowania nowych zasad ustalonych od 1 stycznia 2021 r. w stosunku do wszystkich faktur korygujących *in minus* wystawionych po dniu rezygnacji, w odniesieniu do korygowanych transakcji z danym kontrahentem.

### ***Ważne!***

Rezygnacja ze stosowania dotychczasowych zasad oznacza również, że ponowny wybór w trakcie 2021 r. stosowania dotychczasowych zasad obowiązujących w 2020 r. do rozliczania faktur korygujących *in minus*, w odniesieniu do korygowanych transakcji z danym kontrahentem nie jest możliwy.

Podstawa prawna: art. 12 i 13 ustawy zmieniającej.

## **1.2.5 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.

Do uzgodnienia warunków umowy może dojść ponadto w trakcie trwania współpracy między stronami. Przedsiębiorcy mogą zawierać różnego rodzaju aneksy do umów, porozumienia lub tworzyć inne dokumenty stosowane powszechnie w obrocie handlowym (w tym stanowiące wyraz przenikania do krajowego systemu prawnego instytucji mających źródło w obcych porządkach, np. *letters of understanding*), skutkiem których jest obniżenie wynagrodzenia wykazanego na fakturze pierwotnej. Tego typu przykłady dokumentów wskazujących na wolę modyfikacji podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego stanowią uzgodnienie, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2021 r. Uzgodnienia mogą wynikać m.in. z niesatysfakcjonującej jakości realizacji świadczenia, strategii handlowej realizowanej przez sprzedawcę lub zwrotu części nabytych produktów przez nabywcę. Respektując orzecznictwo i praktykę dotyczące traktowania

poszczególnych sytuacji faktycznych jako rabaty, zwroty nabytych dóbr lub świadczenie usług – powód, dla którego strony decydują się na zmianę ustalonego pierwotnie wynagrodzenia pozostaje bez znaczenia dla interpretacji wprowadzonego przepisu.

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.

Zgodnie z przedstawionymi wcześniej uwagami oparcie momentu dokonania korekt wyłącznie na fakcie uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku nie byłoby zasadne. Uzależnienie dokonania stosownej zmiany od zdarzenia, które wystąpiło najpóźniej z końcem okresu rozliczeniowego, w którym dochodzi do uzgodnienia nie powinno powodować niepożądanych skutków. Nie byłoby natomiast celowym, aby korekty zostały skorelowane wyłącznie z faktem uzgodnienia, jeżeli strony uzależniają dokonanie obniżenia od zdarzeń przyszłych. Z tego względu, do art. 29a ust. 13 dodany został warunek „spełnienia” tych uzgodnionych warunków.

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).

Wprowadzenie odrębnych przesłanek wynika zatem z różnorodności sytuacji, które mogą wystąpić w obrocie gospodarczym:

- w wielu przypadkach, uzgodnienie warunków następuje w czasie zbliżonym do wystąpienia okoliczności uzasadniających gotowość sprzedawcy do obniżenia przysługującego mu wynagrodzenia,
- w praktyce powszechnie występują także sytuacje, w których strony zawierają umowy ramowe przewidując możliwość przyznania rabatu w związku ze zdarzeniami, które wystąpią lub mogą wystąpić w przyszłości – szczególnie w tych sytuacjach zasadnym jest, aby prawo sprzedawcy i obowiązek nabywcy dokonania korekty realizował się w momencie spełnienia przewidzianej przesłanki,
- występują również sytuacje, kiedy zdarzenie uzasadniające obniżenie ceny sprzedaży zaistniało w przeszłości.

### ***Uwaga!***

Warunki handlowe mogą wskazywać na pewną sekwencję zdarzeń uzasadniających obniżenie wynagrodzenia, a w konsekwencji dokonanie korekty *in minus*.

## Uwaga!

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.

Za uzgodnienie warunków do obniżenia podstawy opodatkowania w pewnych okolicznościach (jeżeli uzgodnienie nie przewiduje warunków na przyszłość) może zostać uznany zwrot na rzecz sprzedawcy partii towarów. W takim wypadku nadanie przesyłki zawierającej partię zwracanych towarów przez nabywcę następuje określony czas przed jej otrzymaniem przez sprzedawcę – nie oznacza to jednak że możliwe jest uznanie, że moment zwrotu partii towarów jest inny u sprzedawcy i nabywcy.

Podobnie należy odnieść się do sytuacji, w której obciążenie rachunku sprzedawcy następuje wcześniej niż uznanie kwoty rabatu na rachunku nabywcy np. przy spontanicznie udzielanych rabatach, które są zwracane na rachunek bankowy nabywcy.

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.

Takie podejście stanowi wyraz zasady (funkcjonującej również na gruncie przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2020 r.), że prawo do zmniejszenia kwoty podatku należnego przez sprzedawcę nie może zaistnieć wcześniej niż obowiązek obniżenia kwoty podatku naliczanego przez nabywcę.

Kreowanie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania w inny sposób może podlegać weryfikacji w kontekście przesłanek uzasadniających podejmowanie przez podatników działań w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Wprowadzenie brzmienia przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2021 r. ma na celu umożliwienie podatnikom wykorzystania w rozliczeniach podatkowych już gromadzonej przez nich dokumentacji handlowej.

Oznacza to, że wprowadzenie do stosowania nowych zasad rozliczania faktur korygujących *in minus* od 2021 r. nie powinno generalnie wymagać od podatników tworzenia w inny sposób niż dotychczas dokumentów handlowych potwierdzających uzgodnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i należnego podatku VAT (jak też dokumentów potwierdzających spełnienie uzgodnionych warunków).

W zakresie dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie warunków transakcji z nabywcą lub usługobiorcą znaczenie zyskały inne niż potwierdzenie otrzymania faktury korygującej,

dowody dokumentujące obniżenie podstawy opodatkowania, które już obecnie są w posiadaniu przedsiębiorców w ramach prowadzonej dokumentacji handlowej.

Jak wskazano w pkt 1.2.3. objaśnień już w świetle przepisów obowiązujących do 31 grudnia 2020 r. podatnicy mogli bazować na innych dokumentach potwierdzających, że nabywca zna warunki transakcji po korekcie – w przypadku braku możliwości uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.

Bogactwo życia gospodarczego oraz dynamika jego zmian powodują, że nie jest celowym sporządzenie zamkniętego katalogu dowodów potwierdzających uzgodnienie nowych warunków ustalenia wartości transakcji (pomniejszenia wartości towaru lub usługi).

Przykłady zawarte w niniejszych objaśnieniach podatkowych pozwolą wskazać na sposoby dokumentowania występujących w warunkach gospodarczych przyczyn pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

### ***Ważne!***

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*.

### ***Ważne!***

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.

### 1.2.6. Przykłady stosowania nowych zasad rozliczania faktur korygujących *in minus* wraz z omówieniem

#### Przykład 1.

*Podatnik A (dostawca) i podatnik B (nabywca) w umowie ramowej określają wspólnie warunki udzielenia rabatu po zrealizowaniu dostaw na kwotę przekraczającą 500 000 zł w danym półroczu. W sytuacji spełnienia tego warunku podatnik B uzyska od podatnika A rabat na 5% wartości do każdej z dokonanych w półroczu dostaw. Podatnik B zgadza się na takie warunki – obie strony podpisują umowę ramową o współpracy.*

*Umowa przewiduje, że rabat zostanie udzielony po zakończeniu danego półrocza w odniesieniu do wszystkich dokonanych w nim dostaw. W trakcie pierwszego półrocza warunki do udzielenia rabatu są spełnione – łączna wartość dostaw zrealizowanych między tymi stronami przekracza 500 000 zł. Podatnik A siódmego dnia po zakończeniu półrocza wystawia faktury korygujące do zrealizowanych dostaw i od razu w tym dniu zwraca kwotę udzielonego rabatu na rachunek bankowy nabywcy.*

#### **Wyjaśnienie:**

Podatnik A ma prawo dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym doszło do spełnienia warunków wynikających z uzgodnienia zawartego w umowie ramowej (przekroczenie obrotu sprzedaży i zakończenie półrocza) – oraz pod warunkiem, że została wystawiona faktura korygująca zgodna z podjętym uzgodnieniem.

**Uzgodnienie warunków:** Za moment uzgodnienia należałoby uznać moment zawarcia umowy ramowej, w której wskazano warunki udzielenia rabatu.

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Podjęte uzgodnienie przewidywało, że są dwa warunki pomniejszenia podstawy opodatkowania, które miałyby zostać spełnione w przyszłości: 1) przekroczenie wartości sprzedaży 500 000 zł w danym półroczu oraz 2) upływ półrocza, którego dotyczy udzielany rabat. W związku z tym spełnienie warunku do udzielenia rabatu należy uznać za dokonane wraz z upływem ostatniego dnia półrocza, w którym nabywca osiągnął obrót w wysokości przekraczającej 500 000 zł.

#### ***Uwaga!***

W przypadku gdyby w analizowanym przykładzie określono tylko jeden warunek do pomniejszenia podstawy opodatkowania, który miałyby zostać spełniony w przyszłości, tj. przekroczenie obrotu sprzedaży 500 000 zł w danym półroczu (a zarazem strony nie zastrzegłyby, że realizacja rabatu może nastąpić dopiero po zakończeniu danego półrocza) – za spełnienie uzgodnionych warunków należałoby uznać samo przekroczenie ustalonego wolumenu transakcji.

**Dokumentacja:** Dokumentacją potwierdzającą dokonane uzgodnienia warunków oraz następnie spełnienie warunków wynikających z uzgodnienia będą umowa ramowa zawarta pomiędzy podatnikami oraz dowolne dokumenty potwierdzające osiągnięcie obrotu przekraczającego wartość 500 000 zł (może to wynikać m.in. z zestawienia dokonanych zamówień/dostaw).



### ***Uwaga!***

Ponieważ – na gruncie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2021 r. – jedną z przesłanek dokonania obniżenia podstawy opodatkowania przez sprzedawcę pozostaje wystawienie faktury korygującej, a w przykładzie podatnik wystawił taką fakturę siódmego dnia po upływie półrocza, prawo do obniżenia podstawy opodatkowania przysługuje w rozliczeniu za okres w którym wystawiono tę fakturę korygującą.

**Korekta podatku naliczonego:** Podatnik B będzie obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego (odliczonego w związku z wykonywaniem działalności opodatkowanej) w okresie rozliczeniowym, w którym spełnione zostały warunki na dokonanie obniżenia podstawy opodatkowania – w tym przypadku będzie to okres rozliczeniowy przypadający bezpośrednio po upływie ostatniego dnia półrocza, w którym zrealizowano obrót przekraczający 500 000 zł.

Otrzymanie faktury korygującej po upływie tego okresu nie wpływa na moment korekty podatku naliczonego.

### **Przykład 2.**

*Podatnik F dokonuje zwrotu partii napojów nabytych od podatnika G. Zgodnie z regulaminem zwrotów towarów obowiązującym nabywców, zwroty powinny być dokonywane do jednego z zakładów produkcyjnych podatnika F – za moment dokonania zwrotu uznaje się dzień przekazania towarów podatnikowi G.*

*Podatnik F przekazuje zwracany towar firmie kurierskiej 30 stycznia 2021 r. – towar dociera do podatnika G 1 lutego 2021 r. Podatnik G tego samego dnia sporządza protokół zwrotu towarów oraz zwraca nabywcy kwotę wartości przekazanych towarów. 10 lutego 2021 r. podatnik wystawia fakturę korygującą dla podatnika F i przesyła ją nabywcy.*

### **Wyjaśnienie:**

Podatnik G obniża podstawę opodatkowania za dokonaną dostawę napojów w rozliczeniu składanym za luty 2021 r. (w tym okresie zostały spełnione warunki uzgodnienia oraz podatnik jest w posiadaniu dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania). Korekta jest dokonywana pod warunkiem wystawienia w tym okresie faktury korygującej zgodnej z ustalonymi warunkami.

**Uzgodnienie warunków:** Za moment uzgodnienia warunków należy uznać moment zaakceptowania regulaminu zwrotów towarów przez nabywcę (tj. przy nawiązaniu współpracy ze sprzedawcą lub w momencie akceptacji obowiązującej wersji regulaminu, jeżeli zmiana w tym zakresie została dokonana w trakcie trwającej współpracy).

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Zgodnie z zaakceptowanym regulaminem zwrotów za moment dokonania zwrotu towarów będzie uważane doręczenie zwracanego towaru do jednego z zakładów produkcyjnych podatnika G. Ten moment należy uznawać za spełnienie warunków do obniżenia podstawy opodatkowania.

**Dokumentacja:** Podatnik G powinien posiadać dokumenty potwierdzające dokonanie zwrotu towarów np. protokół dokonania zwrotu towarów lub inne dokumenty potwierdzające ten zwrot.

**Korekta podatku naliczonego:** Podatnik F pomniejsza kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu składanym za miesiąc luty 2021 r. (w tym okresie doszło do spełnienia uzgodnionych warunków obniżenia podstawy opodatkowania, tj. warunków wynikających z regulaminu zwrotu dostępnym dla nabywców i polegających na dokonaniu zwrotu partii w ustalone miejsce).

### **Przykład 3.**

*5 stycznia 2021 r. dokonano dostawy towarów i zgodnie z warunkami umowy ustalono 5% skonta, w sytuacji gdy nabywca dokona zapłaty w ciągu 15 dni od dostawy towarów (dojdzie do uznania rachunku bankowego sprzedawcy). Zapłata została dokonana 15 stycznia 2021 r. z potrąceniem z kwoty należnej 5% skonta.*

*Dostawca w momencie dokonania dostawy wystawił fakturę dokumentującą całą wartość dokonanej sprzedaży – zawarł również informację o ewentualnym skoncie. Po otrzymaniu zapłaty dostawca wystawia fakturę korygującą pomniejszającą podstawę opodatkowania i należny VAT o kwotę udzielonego skonta (20 stycznia 2021 r.).*

### **Wyjaśnienie:**

Dostawca dokonuje obniżenia podstawy opodatkowania i należnego VAT w rozliczeniu składanym za styczeń 2021 r. W tym okresie rozliczeniowym uzgodniono warunki pomniejszenia podstawy opodatkowania oraz doszło do spełnienia tych warunków. Jednocześnie w tym okresie została wystawiona faktura korygująca oraz podatnik uzyskał dokumentację potwierdzającą spełnienie warunków.

**Uzgodnienie warunków:** Za moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania należy uznać moment zawarcia umowy, w której zawarto informację o warunkach udzielanego skonta.

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Dokonanie zapłaty przez nabywcę w terminie wskazanym w warunkach skonta (na wystawionej fakturze) będzie w tym przypadku uznawane za spełnienie warunków do pomniejszenia podstawy opodatkowania. Sposób rozumienia momentu dokonania zapłaty może wynikać z zawartej pomiędzy podatnikami umowy.

**Dokumentacja:** Dostawca dla udokumentowania uzgodnienia w zakresie obniżenia podstawy opodatkowania powinien dysponować umową regulującą warunki skonta (w przypadku braku odrębnych umów potwierdzeniem może być także faktura, na której wskazano warunki skonta) oraz potwierdzenie otrzymania przelewu w terminie określonym w warunkach skonta.

**Korekta podatku naliczonego:** U nabywcy w momencie dokonania zapłaty dochodzi do skonta, w związku z czym nabywca pomniejsza podatek naliczony do odliczenia o wartość skonta w rozliczeniu za styczeń 2021 r. (spełnienie warunków do obniżenia podstawy opodatkowania).

Jednocześnie w związku z zasadą ujmowania podatku naliczonego również w trzech kolejnych okresach rozliczeniowych (przez podatników rozliczających VAT w okresach miesięcznych) podatnik może dokonać odliczenia z uwzględnieniem pomniejszenia o kwotę skonta w rozliczeniach za luty, marzec oraz kwiecień 2021 r.

#### **Przykład 4.**

*Podatnik B otrzymał zaliczkę na dostawę towarów i wykazał obowiązek podatkowy w rozliczeniu za styczeń 2021 r. Zgodnie z zawartą umową podatnik B zobowiązał się do dokonania zwrotu zaliczki w przypadku jeżeli do końca marca nie dostarczy zamówionych towarów. Termin dokonania zwrotu zaliczki ustalono na 30 dni od upływu terminu przewidzianego na dostawę.*

*W kwietniu 2021 r. podatnik B wiedząc, że nie dokonał dostawy towarów w wyznaczonym terminie dokonał zwrotu zaliczki niedoszłemu nabywcy. Podatnik B jednocześnie wystawił i przesłał fakturę korygującą do wcześniej wystawionej faktury dokumentującej zaliczkę.*

#### **Wyjaśnienie:**

Podatnik B ma prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w rozliczeniu za kwiecień 2021 r. gdyż w tym okresie zrealizowały się wszystkie warunki dokonania korekty podstawy opodatkowania i podatku należnego.

**Uzgodnienie warunków:** Warunki zwrotu zaliczki w przypadku braku dokonania dostawy w terminie regulowała umowa zawarta przez podatnika B z kontrahentem. Zatem uzgodnienie warunków nastąpiło w okresie zawarcia umowy tj. styczeń 2021 r.

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Uzgodnione warunki zwrotu zaliczki zrealizowały się po upływie terminu na dokonanie dostawy towarów wynikającym z zawartej umowy. Ponieważ do końca marca 2021 r. nie doszło do dostawy towarów warunki do zwrotu zaliczki należy uznać za spełnione w dniu 1 kwietnia 2021 r.

**Dokumentacja:** Dokumentacją potwierdzającą uzgodnienia i spełnienie warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania będą w tym przypadku zawarta umowa oraz np. korespondencja potwierdzająca brak dostawy – może to być m.in. korespondencja mailowa z której wynika, że dostawa nie została/ nie zostanie zrealizowana.

#### ***Uwaga!***

Korekta podstawy opodatkowania u podatnika B będzie możliwa w kwietniu 2021 r. pod warunkiem wystawienia w tym okresie faktury korygującej.

**Korekta podatku naliczonego:** Nabywca będzie miał obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego w rozliczeniu za kwiecień 2021 r., tj. za okres w którym uzgodnione warunki w zakresie zwrotu zaliczki na dostawę były spełnione.

#### **Przykład 5.**

*W lutym 2021 r. dostawca dokonał na rzecz nabywcy dostawy towarów (wystawił fakturę i rozliczył prawidłowo transakcję w VAT). W kwietniu 2021 r. sprzedawca umówił się z nabywcą, że udzieli mu – również w stosunku do dostawy dokonanej w lutym – rabatu, jeżeli nabywca pozostanie jego klientem przez kolejny rok, określając jednocześnie w jaki sposób dojdzie do oceny tego statusu. W tym czasie nabywca ma dokonać zakupów na określoną w umowie kwotę. Nie czekając do upływu wyznaczonego terminu sprzedawca wystawia fakturę korygującą (kwiecień 2021 r.) do faktury dokumentującej dostawę towaru i udziela nabywcy rabatu na dostawę. Zastrzega jednocześnie, że wyjściowa – wyższa wartość wynagrodzenia zostanie*

„przywrócona” w wypadku gdyby w przyszłości warunki, pod którymi udzielono rabatu zostały naruszone. Całość uzgodnienia została potwierdzona w prowadzonej korespondencji mailowej.

Na moment wystawienia faktury korygującej obniżającej wartość podstawy opodatkowania i podatku należnego nie wiadomo czy uzgodniony przez strony transakcji dodatkowy warunek powodujący „odwrócenie skutku rabatu” zostanie spełniony. Specyfika tego warunku, w porównaniu z wprowadzonymi w innych przykładach polega na jego „rozwiązującym” – z punktu widzenia rozpatrywanego rabatu – skutku. Innymi słowy, w przedstawionym przykładzie rabat zostaje udzielony w określonym momencie (i uzależniony jest określonymi przesłankami), a zarazem strony z góry przewidują możliwość przeprowadzenia operacji o odwrotnym skutku gospodarczym.

### **Wyjaśnienie:**

W zakresie podatku VAT fakt wprowadzenia dodatkowych warunków (sprawdzanych po pewnym czasie od udzielenia rabatu) do umowy pomiędzy podatnikami nie wpływa na spełnienie warunku przeprowadzenia pierwszej operacji, tj. związanego z udzieleniem rabatu w podatku VAT.

**Uzgodnienie warunków:** Uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania zasadniczo następuje w momencie tożsamym ze spełnieniem tych warunków – strony jednocześnie uzgadniają i realizują uzgodnienie udzielając rabatu na zrealizowaną dostawę (kwiecień 2021 r.).

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** Mając na uwadze, że w momencie udzielenia rabatu zostają spełnione warunki dotyczące jego udzielenia, na które umówiły się strony – spełnia się warunek do obniżenia podstawy opodatkowania w VAT (kwiecień 2021 r.). Bez znaczenia pozostają warunki „zawieszające”, które mogą powodować w przyszłości zwiększenie podstawy opodatkowania dla dokonanej dostawy towarów.

**Dokumentacja:** Umowa zawarta przez podatników wskazująca warunki obniżenia podstawy opodatkowania (udzielenia rabatu) powinna zostać uznana za dokumentację potwierdzającą spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania. Skoro w okresie rozliczeniowym, w którym podatek wystawił fakturę korygującą i udzielił rabatu na dostawę, podatek posiada również dokumentację potwierdzającą uzgodnienie i spełnienie warunków rabatu (jego udzielenia) podatnikowi przysługuje prawo dokonania korekty podatku należnego.

Jeżeli po pewnym czasie okaże się, że nabywca zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej, zmieni profil tej działalności albo zdecyduje się na współpracę z konkurencyjnymi dostawcami, a w efekcie przestanie być klientem sprzedawcy powinno dojść do odpowiedniego zwiększenia podstawy opodatkowania (korekta *in plus*).

**Korekta podatku naliczonego:** Nabywca będzie miał obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego w rozliczeniu za kwiecień 2021 r., tj. za okres w którym doszło do spełnienia uzgodnionych warunków w zakresie udzielenia rabatu.

### **Przykład 6.**

*W kwietniu 2021 r. w związku z przynoszącą satysfakcję współpracą podatek Z zdecydował się udzielić opustu ceny na dokonaną w lutym 2021 r. dostawę dla podatnika Y. W związku*

*z przyznaniem opustu podatnik Z wystawił fakturę korygującą do faktury dokumentującej lutową dostawę oraz przesłał ją podatnikowi Y. Podatnik Z przesłał również informację mailową na adres wskazany przez podatnika Y do korespondencji z informacją o udzielonym opuszcie (zgodnie z ustalonymi w porozumieniu warunkami regulującymi sposób udzielania opustów brak sprzeciwu co do zmian w zakresie obniżenia podstawy opodatkowania oznacza ich akceptację).*

*Dokonany opust ceny został skompensowany z kolejną dostawą dokonywaną na rzecz podatnika Y w czerwcu 2021 r. Informacja o dokonanym opuszcie i kompensacie została przekazana podatnikowi Y również na jego adres mailowy zgodnie z warunkami ustalonymi w porozumieniu regulującymi sposób udzielania opustów pomiędzy podatnikiem Z oraz podatnikiem Y.*

### **Wyjaśnienie:**

Podatnik Z będzie uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres, w którym uzgodnił z podatnikiem Y warunki obniżenia podstawy opodatkowania (w tym samym czasie dochodzi do spełnienia warunków – podejmuje decyzję o udzieleniu rabatu i wystawia fakturę korygującą). Z zawartego porozumienia wynika sposób informowania o pomniejszeniu podstawy opodatkowania poprzez wysłanie informacji mailem bez konieczności jej akceptacji.

Bez znaczenia pozostaje, że dopiero w czerwcu 2021 r. podatnik Z dokonał zaliczenia kompensaty udzielonego opustu ceny (środki zostały przeniesione na poczet następnej realizowanej w czerwcu 2021 r. dostawy).

**Uzgodnienie warunków:** Podatnik Z uzgadnia warunki pomniejszenia podstawy opodatkowania poprzez porozumienie regulujące sposób udzielania opustów oraz maila przesyłanego na podstawie tego porozumienia do podatnika Y (do uzgodnienia dochodzi w momencie wysyłki – z zachowaniem sposobu komunikacji przyjętego przez strony – maila z informacją o udzieleniu opustu).

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** W momencie wysłania maila do podatnika Y dochodzi również do spełnienia warunków do udzielenia opustu. Podatnik Z przekazuje bowiem swoją dyspozycję w tym zakresie informując o przyznanym opuszcie.

**Dokumentacja:** Już w kwietniu 2021 r. Podatnik Z posiadał dokumentację (porozumienie w zakresie udzielania opustów oraz korespondencja mailowa przesłana na adres mailowy określony w porozumieniu).

**Korekta podatku naliczonego:** Podatnik Y w tym samym okresie rozliczeniowym, tj. w rozliczeniu za kwiecień 2021 r. ma obowiązek dokonania pomniejszenia kwoty podatku naliczonego (w kwietniu doszło do spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania – podatnik Z wysłał informację o udzieleniu opustu w cenie).

### **Przykład 7.**

*Podatnik T w styczniu 2021 r. nabył od podatnika R sprzęt służący w opodatkowanej działalności gastronomicznej. Podatnicy nie współpracują ze sobą na co dzień – nie były zawierane dodatkowe umowy dotyczące dostaw (brak dodatkowej dokumentacji).*

*Podatnik R w kwietniu 2021 r. stwierdził, że cena na fakturze została przez pomyłkę zawyżona (błąd na kwotę 100 zł). W tym samym miesiącu podatnik R przesłał mailową informację o stwierdzonej pomyłce oraz przekazał nadpłaconą kwotę na rachunek bankowy podatnika T. Podatnik T również w kwietniu odebrał maila oraz odesłał akceptację zmienionych warunków.*

*W związku z wykrytą pomyłką podatnik R wystawił fakturę korygującą (kwiecień 2021 r.) i przesłał ją do nabywcy.*

### **Wyjaśnienie:**

Mając na uwadze zaistniałe okoliczności podatnik R będzie uprawniony do dokonania korekty podatku należnego w rozliczeniu składanym za kwiecień 2021 r. (okres w którym spełniły się uzgodnione warunki pomniejszenia podstawy opodatkowania oraz wystawiono fakturę korygującą).

**Uzgodnienie warunków:** Do uzgodnienia warunków dochodzi w momencie otrzymania od podatnika T akceptacji mailowej dotyczącej zmiany podstawy opodatkowania oraz należnego podatku VAT (kwiecień 2021 r).

**Spełnienie uzgodnionych warunków:** W związku z tym że podstawą dokonania pomniejszenia podstawy opodatkowania jest błąd w cenie wskazanej na fakturze pierwotnej spełnieniem warunków do korekty jest już samo stwierdzenie pomyłki w cenie. Ponieważ nabywca może nie mieć świadomości o zaistniałej pomyłce konieczne pozostaje oczekiwanie z korektą na uzgodnienie z nabywcą warunków pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego.

**Dokumentacja:** Za dokumentację potwierdzającą uzgodnienie oraz spełnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania oraz należnego podatku VAT uznaje się korespondencję mailową pomiędzy podatnikami.

**Korekta podatku naliczonego:** Zakładając, że nabywca posiadał prawo do odliczenia podatku naliczonego – obowiązek pomniejszenia kwoty podatku naliczonego nastąpi w rozliczeniu za kwiecień 2021 r., tj. w momencie potwierdzenia przez nabywcę, faktu wystąpienia pomyłki na fakturze pierwotnej.

## **1.3. Uregulowanie zasad w zakresie korekt *in plus***

### **1.3.1. 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.

### **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.

### ***Uwaga!***

Wprowadzone rozwiązania dotyczące zasad ujmowania korekt zwiększających podstawę opodatkowania odnoszą się do faktur korygujących wystawionych po 31 grudnia 2020 r. w odniesieniu do zdarzeń skutkujących koniecznością dokonania korekty (które zaistniały również po tej dacie).

Podstawa prawna: art. 12 ustawy zmieniającej

### ***Ważne!***

Jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami istniejącymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.

Późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna. Analogiczne skutki wywołuje stwierdzenie, że przesłanki uzasadniające zwiększenie wynagrodzenia (nie stanowiące błędu) wystąpiły już we wspomnianym okresie.

### **Przykład 1.**

*Podatnik A wystawił w dniu 30 stycznia 2021 r. fakturę dokumentującą dostawę 500 sztuk słuchawek na rzecz podatnika B. Tego samego dnia towar został odebrany przez podatnika B. W wyniku błędu pracownika na fakturze została naliczona błędna cena jednostkowa za zestaw słuchawek. W efekcie na fakturze zaniżono wartość podstawy opodatkowania oraz podatku należnego dla całej dostawy.*

*Podatnik A zorientował się o zaistniałym błędzie dopiero maju 2021 r. i wystawił podatnikowi B fakturę korygującą zwiększającą wartość dokonanej dostawy.*

*Mając na uwadze, że przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania istniała już w momencie wystawienia pierwotnej faktury dokumentującej dokonaną dostawę (wtedy popełniono błąd w wystawionej fakturze) podatnik A będzie obowiązany do dokonania korekty podstawy opodatkowania w rozliczeniu za okres rozliczeniowy w którym została wykazana ta dostawa (rozliczenie składane za styczeń 2021 r.).*

### **Ważne!**

W sytuacji gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym przesłanki te zaistniały. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej.

### **Przykład 2.**

*Podatnik C wystawia na rzecz podatnika D fakturę dokumentującą świadczenie usług marketingowych za luty 2021 r. W rozliczeniu składanym za luty 2021 r. podatnik wykaże obowiązek podatkowy dla świadczonej usługi marketingowej.*

*Po trzech miesiącach podatnik C oraz podatnik D na nowo ustalili, że w związku z doskonałą współpracą skutkującą znacznym wzrostem sprzedaży u podatnika D wartość świadczonych usług marketingowych od lutego zostanie zwiększona o 10% (zawarto aneks do umowy). Podatnik C w związku z podjętymi ustaleniami w maju 2021 r. wystawił fakturę korygującą zwiększającą wartość sprzedaży.*



*Mając na uwadze, że korekta jest spowodowana przyczyną "następczą" (przyczyną będą nowe ustalenia stron dokonane w maju 2021 r.) – obowiązek rozliczenia wystawionej faktury korygującej powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstała przyczyna korekty.*

*W konsekwencji, podatnik C w takiej sytuacji nie będzie miał obowiązku rozliczać faktury korygującej w miesiącu, w którym wykazał pierwotny obowiązek podatkowy. Podatnik C będzie zobowiązany rozliczyć wystawioną fakturę korygującą do faktury pierwotnej in plus w deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym powstała przyczyna korekty (rozliczenie za maj 2021 r.).*

W analogiczny sposób należy traktować sytuację, w której strony uzależniały możliwość przyznania dodatkowego wynagrodzenia od spełnienia się warunku (przyszłego, ale niepewnego zdarzenia). Również w takim przypadku korekta powinna być dokonana w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym warunek został spełniony – wówczas zaistniała bowiem przesłanka zwiększająca wynagrodzenie. Przykładowo przesłankami, których zaistnienie będzie powodowało zwiększenie podstawy opodatkowania i podatku należnego w okresie ich wystąpienia (tj. na bieżąco) będzie np. wzrost wskaźnika inflacji w przypadku jeżeli od niego uzależniono cenę oraz wzrost kursu waluty obcej, na podstawie której kalkuluje się ostateczną kwotę zapłaty za świadczenie.

### **1.3.2. Rozwiązania doprecyzowujące w zakresie korekt zwiększających podstawę opodatkowania z tytułu WNT i eksportu towarów:**

Zasada wprowadzona w art. 29a ust. 17 ustawy o VAT jest odpowiednio stosowana również do korekt zwiększających podstawę opodatkowania w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (WNT).

Jeśli korekta zwiększająca dotycząca WNT jest spowodowana przyczyną „pierwotną”, tj. taką która istniała już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, korektę wartości WNT należy ująć wykazując w rozliczeniu VAT w miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WNT (okresie rozliczeniowym, w którym została wykazana pierwotnie transakcja WNT).

Korekta WNT powstała z przyczyn „następczych” tj. zaistniałych po wystawieniu faktury pierwotnej, powinna być ujmowana w deklaracji VAT w miesiącu (okresie) wystąpienia przyczyny - zdarzenia skutkującego koniecznością dokonania korekty, niezależnie od okresu, w którym otrzymano od kontrahenta fakturę korygującą.

Podstawa prawna: art. 30a ust. 1 ustawy o VAT.

W przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów występują sytuacje, w których rozliczenie tych transakcji na gruncie podatku VAT może nastąpić w okresie późniejszym niż okres dostawy towarów. Tym samym okres wystąpienia przyczyn korekty może być wcześniejszy niż okres obowiązku wykazania pierwotnej transakcji w rozliczeniu VAT.

W związku z takimi transakcjami konieczne było doprecyzowanie w przepisach ustawy o VAT, że zwiększenie podstawy opodatkowania, o którym mowa w ust. 17, następuje nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje.

Podstawa prawna: art. 29a ust. 18 ustawy o VAT.

### **Przykład 3.**

*Podatnik E dokonał eksportu towarów do Turcji w lutym 2021 r. Do 25 marca 2021 r. podatnik E nie otrzymał dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE. W związku z tym, że podatnik posiadał dokument celny potwierdzający procedurę wywozu a dokument potwierdzający wywóz towarów trafił do podatnika E 1 kwietnia 2021 r. (przed terminem rozliczenia kolejnego okresu rozliczeniowego) podatnik wykazał eksport towarów ze stawką 0% w rozliczeniu składanym za marzec 2021 r.*

*W czerwcu 2021 r. okazało się, że podatnik popełnił błąd i na wystawionej w lutym 2021 r. fakturze dokumentującej eksport towarów zaniżył wartość podstawy opodatkowania dostarczanych towarów. W związku z odkrytym błędem podatnik wystawił w tym samym miesiącu (czerwcu 2021 r.) fakturę korygującą zwiększającą wartość dostawy.*

*Podatnik będzie miał obowiązek dokonania korekty zwiększającej podstawę opodatkowania w okresie rozliczeniowym, w którym wykazał pierwotnie eksport towarów, tj. w deklaracji składanej za marzec 2021 r. (pomimo, że przyczyna korekty istniała już w lutym 2021 r., nie jest możliwa korekta rozliczenia wcześniejszego niż tego, w którym wykazano pierwotną transakcję).*

### **Ważne!**

Nie ulegają zmianie zasady ujmowania korekt powodujących zwiększenie kwoty podatku naliczonego do odliczenia w rozliczeniach dokonywanych przez podatników.

Podstawa prawna: art. 86 ustawy o VAT

## **1.4. Spójne kursy walut w VAT i podatkach dochodowych**

### **1.4.1. Zasady stosowania metod przeliczania kursów walut stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej**

Od 1 stycznia 2021 r. podatnik VAT będzie mógł wybrać do przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej zasady stosowane do rozliczenia przychodu uzyskanego w walucie obcej w podatku dochodowym obowiązujące tego podatnika na potrzeby rozliczania danej transakcji.

Przyjęcie w VAT zasad obowiązujących dla tego podatnika w podatkach dochodowych oznacza stosowanie spójnych kursów walut do przeliczenia podstawy opodatkowania w podatku VAT i do przeliczenia przychodu w podatkach dochodowych.

Wprowadzone rozwiązanie ma charakter opcjonalny względem dotychczasowych zasad dotyczących przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej.

Podatnik, który nie zdecyduje się na skorzystanie z wprowadzanych opcjonalnych zasad, nadal będzie stosował dotychczasowe zasady przeliczania w podatku VAT kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej:

- kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, albo
- ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego (w przypadku waluty innej niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro), albo
- według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury albo ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury (w przypadku waluty innej niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro) – w przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Przyjęcie przez podatnika nowych zasad oznacza, że podstawa opodatkowania w VAT określona w walucie obcej będzie przeliczana na złote według kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 1, 2 i 2a, 2d ustawy o VAT, art. 11a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.) oraz art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.).

### ***Ważne!***

W przypadku podatników, którzy przed wyborem opcjonalnych zasad przeliczania kursu waluty obcej, korzystają w podatku VAT ze szczególnych zasad przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walutach obcych, tj.:

- 1) w odniesieniu do świadczenia usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe oraz
- 2) w odniesieniu do usług wstępu na imprezy masowe w rozumieniu ustawy z dnia 20 marca 2009 r. *o bezpieczeństwie imprez masowych*

– wybór opcjonalnych zasad przeliczania stosowanych przez nich w podatku dochodowym obliguje ich do stosowania tych zasad w pełni, również w odniesieniu do wskazanych przypadków.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 2a, 2d, ust. 4, art. 106p ustawy o VAT oraz § 4 lub § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2013 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1485, z późn. zm.).

### **Przykład 1.**

*Podatnik X świadczy usługę budowlaną dla podatnika Y. Podatnicy umówili się na rozliczenie transakcji w walucie obcej – euro. Wykonanie usługi następuje 10 marca 2021 r. Podatnik X wystawia fakturę na kwotę 1000 euro 15 marca 2021 r. (powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt. 3 lit. a ustawy o VAT) i otrzymuje zapłatę za wykonaną usługę w dniu 20 marca 2021 r.*

*Podatnik X od lutego 2021 r. stosuje do przeliczenia kursów walut w VAT zasady stosowane przez tego podatnika do przeliczenia przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych.*

*Gdyby podatnik nie wybrał opcji przeliczenia kursów walut według zasad stosowanych przez niego w podatku dochodowym musiałby dokonać przeliczenia umówionej kwoty według dwóch różnych kursów przeliczenia. Na potrzeby VAT stosowałby kurs z 14 marca 2021 r.*

*Natomiast dla podatku dochodowego podatnik X zastosowałby do przeliczenia kurs z 9 marca 2021 r., przy założeniu, że dla tego dnia ustalono odpowiedni kurs przeliczenia (przychody w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu).*

*Mając na uwadze wybór dokonany przez podatnika X w opisanym przypadku w podatku VAT zastosowanie znajdzie kurs stosowany przez podatnika X na potrzeby przeliczenia przychodu w podatku dochodowym tj. kurs z dnia 9 marca 2021 r.*

### **Przykład 2.**

*Podatnik X, stosujący kasową metodę rozliczenia w VAT dokonał dostawy towarów na rzecz podatnika Y 10 marca 2021 r. (wydano towar). W dniu 25 marca 2021 r. podatnik X wystawił fakturę dokumentującą transakcję i tego samego dnia otrzymał zapłatę z tytułu dokonanej dostawy (powstaje obowiązek podatkowy w podatku VAT zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy o VAT).*

*Podatnik X od lutego 2021 r. stosuje do przeliczenia kursów walut w VAT zasady stosowane przez tego podatnika do przeliczenia przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych.*

*Gdyby podatnik nie wybrał opcji przeliczenia kursów walut według zasad stosowanych przez niego w podatku dochodowym musiałby dokonać przeliczenia umówionej kwoty według dwóch różnych kursów przeliczenia. Na potrzeby VAT stosowałby kurs z 24 marca 2021 r.*

*Natomiast dla podatku dochodowego podatnik X zastosowałby do przeliczenia kurs z 9 marca 2021 r.*

*Mając na uwadze wybór dokonany przez podatnika X w opisanym przypadku w podatku VAT zastosowanie znajdzie kurs stosowany przez podatnika X na potrzeby przeliczenia przychodu w podatku dochodowym, tj. kurs z 9 marca 2021 r.*

***Uwaga!***

W przykładach nr 1 i 2 przyjęto założenie, że dla wskazanych dat według których dokonuje się przeliczenia kursu ustalono odpowiedni kurs przeliczenia (tj. w podatku VAT kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego lub ostatni kurs wymiany opublikowany przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, a w podatkach dochodowych kurs średni ogłaszany przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu).

***Ważne!***

Wybór w podatku VAT zasad przeliczania kwot wyrażonych w walucie obcej na złote stosowanych przez podatnika w podatkach dochodowych nie wymaga złożenia zawiadomienia o ich wyborze do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Wybór tych zasad wiąże podatnika na okres co najmniej 12 miesięcy od miesiąca, w którym podatnik wybrał ten sposób przeliczania.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 2b ustawy o VAT.

**Przykład 3.**

*Podatnik A rozliczył w VAT pierwszą transakcję według kursu stosowanego przez niego w podatku dochodowym i wykazał ją w dacie powstania obowiązku podatkowego w VAT w dniu 15 stycznia. Podatnik VAT może dokonać zmiany zasad przeliczania waluty obcej na złote najwcześniej po upływie kolejnych 12 miesięcy licząc od miesiąca, w którym wybrał do przeliczania zasady stosowane przez niego w podatku dochodowym. W związku z tym powrót do pierwotnych zasad przeliczania może nastąpić najwcześniej od stycznia kolejnego roku.*

***Ważne!***

Jeżeli podatnik VAT zrezygnuje ze stosowania metod przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej przyjętych według zasad przeliczania przychodu w podatku dochodowym, będzie związany tą rezygnacją przez okres co najmniej 12 kolejnych miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zrezygnował z zasad przeliczania stosowanych przez niego w podatku dochodowym. Od podatnika nie wymaga się złożenia zawiadomienia o rezygnacji z tych zasad do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 2c ustawy VAT.

#### **Przykład 4.**

*Podatnik B po trzech latach stosowania w VAT zasad przeliczania transakcji według kursu stosowanego przez niego w podatku dochodowym rezygnuje ze stosowania tych zasad od 15 stycznia 2024 r. W takim przypadku ponowny wybór zasad stosowanych przed niego w podatku dochodowym może nastąpić nie wcześniej niż od lutego 2025 r.*

#### **1.4.2. Wyjątki od stosowania opcjonalnych metod przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej przyjętych jak do przeliczania walut wg przychodu w podatku dochodowym**

W podatku VAT mogą wystąpić transakcje powodujące obowiązek przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej, których nie przelicza się w podatku dochodowym w odniesieniu do określenia przychodu (transakcje dla których nie powstaje przychód w podatku dochodowym).

Jeżeli u podatnika wystąpi taka transakcja, to mimo wyboru dla celów VAT opcjonalnych metod przeliczania walut przyjmowanych przez niego dla przeliczenia przychodu w podatku dochodowym, będzie obowiązany do zastosowania dla tej transakcji dotychczasowych zasad przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej.

Jako przykłady transakcji dla których nie jest możliwe zastosowanie zasad przeliczania stosowanych przez podatnika w podatku dochodowym można wskazać m.in. transakcje stanowiące wewnątrzspółnotowe nabycie towarów lub import usług.

Odrębną kategorię stanowią również zasady przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania określonych w walucie obcej w zakresie importu towarów. W tym zakresie nie ulegają zmianie dotychczasowe zasady – w przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się nadal zgodnie z przepisami celnymi.

Wystąpienie w danym okresie rozliczeniowym transakcji, których nie przelicza się w podatku dochodowym w odniesieniu do określenia przychodu nie wpływa na stosowanie opcji w podatku VAT dla pozostałych transakcji.

Podstawa prawna: art. 31a ust. 2d i ust. 3 ustawy o VAT.

#### **Przykład 5.**

*Podatnik C wybrał zasady przeliczania kursów walut stosowane przez niego w podatku dochodowym do przeliczenia transakcji w podatku VAT od stycznia 2021 r. W dniu 1 marca podatnik C otrzymuje zaliczkę w wysokości 30% na dostawę towarów od jednego*

*z kontrahentów krajowych, z którym podatnik C rozlicza się w euro. Faktura na otrzymaną zaliczkę zostaje wystawiona 20 marca. Dostawa towarów nastąpi w miesiącu czerwcu. Zatem w przypadku, gdy otrzymanie zaliczki nie powoduje obowiązku rozpoznania przychodu w podatku dochodowym podatnik C nie będzie stosował do przeliczenia kursu w VAT zasad stosowanych przez niego w podatku dochodowym. Do tego przeliczenia podatnik zastosuje zasady wynikające z art. 31a ust. 1 i 2 ustawy o VAT.*

### **1.5. Wydłużenie terminu do odliczenia VAT naliczonego „na bieżąco”**

Od 1 stycznia 2021 r. wydłużeniu uległ termin na odliczenie podatku naliczonego „na bieżąco” dla podatników rozliczających się w VAT w miesięcznych okresach rozliczeniowych.

Po zmianach efektywnie u podatników rozliczających się miesięcznie czas na dokonanie odliczenia wynosi łącznie do 4 miesięcy (okres w którym podatnik nabył prawo do odliczenia oraz trzy kolejne okresy rozliczeniowe).

W stosunku do podatników rozliczających się kwartalnie termin dokonania odliczenia pozostał bez zmian w stosunku do poprzedniego stanu prawnego. Podatnicy rozliczający się kwartalnie nadal mogą dokonać odliczenia łącznie w 3 okresach rozliczeniowych (okres w którym podatnik nabył prawo do odliczenia oraz dwa kolejne okresy rozliczeniowe).

Podstawa prawna: art. 86 ust. 11 ustawy o VAT

Nie uległy zmianie dotychczasowe rozwiązania, które przewidują, że w przypadku gdy podatnik nie skorzysta z prawa do odliczenia „na bieżąco”, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Podstawa prawna: art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT.

#### **Przykład**

*Podatnik D rozliczający się w VAT w okresach miesięcznych, w lutym 2021 r. nabył do prowadzonej działalności gospodarczej nową maszynę biurową i otrzymał fakturę za dokonany zakup. W tym samym miesiącu u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy (tj. w dacie dokonania dostawy towaru).*

*Podatnik D nie skorzystał z przysługującego mu prawa do odliczenia w miesiącu lutym (w rozliczeniu do 25 marca 2021 r.). Podatnik D może dokonać odliczenia w trzech kolejnych miesiącach następujących po miesiącu, w którym nabył prawo do odliczenia VAT, tj. w rozliczeniu za marzec, kwiecień lub maj.*

*Po upływie tych trzech kolejnych okresów rozliczeniowych możliwe jest obniżenie kwoty podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do odliczenia – nie może to jednak nastąpić później niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało to prawo.*

## **1.6. Odliczanie podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących nabycie usług noclegowych w celu ich odsprzedaży**

Od 1 stycznia 2021 r. możliwe jest odliczanie podatku VAT naliczonego od usług noclegowych nabytych przez podatników – wyłącznie w celu ich odprzedaży, tj. po nabyciu usługi w celu przeniesienia jej na kolejnego nabywcę (w związku z tzw. refakturą usługi).

Pozostałe sytuacje, w których dochodzi do nabycia usług noclegowych, tj. w przypadku nabycia przez podatnika do celów jego działalności i „wykorzystywanych” w tej działalności, nadal nie dają prawa do odliczenia podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o VAT

### ***Ważne!***

Wprowadzone rozwiązanie nie dotyczy usług nabywanych przez podatników dla bezpośredniej korzyści turysty (rozliczanych obligatoryjnie w systemie VAT-marża, w tym także zakupu i odsprzedaży pakietów turystycznych). W takich przypadkach podatnikom nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia usługi noclegowej.

Podstawa prawna: art. 119 ust. 4 ustawy o VAT

### **Przykład 1.**

*Podatnik T jest w trakcie wdrażania nowych rozwiązań dotyczących linii produkcyjnej w swoim przedsiębiorstwie. Jako że nowa linia produkcyjna wymaga zapewnienia skomplikowanych szkoleń dla pracowników, podatnik T zawarł umowę z innym podmiotem prowadzącym szkolenia z zakresu obsługi nowej linii produkcyjnej.*

*W ramach zawartej umowy podatnik T ma zapewnić noclegi dla pracownika podmiotu szkolącego po czym zafakturować wartość nabytej wcześniej usługi noclegowej na podmiot szkolący. Podatnik T nabywa usługę noclegową od lokalnego hotelu a następnie odprzedaży ją na rzecz podmiotu prowadzącego szkolenie (tzw. refakturowanie usług).*

*Mając na uwadze, że podatnik T nabywa usługi noclegowe wyłącznie w celu ich odprzedaży, tj. w celu przeniesienia ich na kolejnego nabywcę, podatnik T będzie miał prawo do odliczenia podatku VAT zawartego w cenie nabywanej usługi. Prawo do odliczenia przysługuje w zakresie w jakim nabywane usługi są związane z prowadzoną działalnością opodatkowaną podatnika T.*



**Przykład 2.**

*Podatnik K bierze udział w dwudniowych targach sprzedażowych, które odbywają się w innym województwie. W tym celu podatnik K nabywa w mieście targów usługę noclegową dla własnych potrzeb.*

*Mając na uwadze, że nie nastąpi odprzedaż zakupionej usługi (podatnik „skonsumuje” usługę na własne potrzeby związane z noclegiem w miejscowości w której odbędą się targi), podatnik K nie będzie mógł dokonać odliczenia podatku VAT zawartego w cenie nabywanej usługi noclegowej.*

## 2. Stosowanie nowych regulacji w zakresie Wiążących Informacji Stawkowych

Instytucja WIS została wprowadzona do przepisów ustawy o VAT przepisami ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>3</sup>. WIS wskazuje sposób zaklasyfikowania towaru albo usługi według stosownej klasyfikacji używanej na potrzeby VAT w Polsce oraz określa właściwą stawkę podatku dla tego towaru albo usługi.

WIS są wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej od 1 listopada 2019 r.

WIS jest instrumentem zapewniającym podatnikom ochronę, a przez to gwarantującym bezpieczeństwo dokonywanych transakcji, w dużo większym stopniu niż dotychczas funkcjonujące instrumenty interpretacyjne. WIS chroni bowiem – poprzez związanie jej rozstrzygnięciem organów podatkowych, które nie mogą kwestionować stawki podatku VAT wynikającej z wydanej WIS i stosowanej prawidłowo przez podatnika – nie tylko podatnika, dla którego ona została wydana, ale również innych podatników korzystających z tej WIS, zapewniając im ochronę analogiczną jak w przypadku interpretacji indywidualnych wydawanych w trybie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>. Wydane WIS, wraz z wnioskami o ich wydanie, są bowiem publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej<sup>5</sup>.

Celem wprowadzenia tego instrumentu było zapewnienie ochrony dla podatników, w tym przede wszystkim małych i średnich przedsiębiorców, dla których pewność i stałość warunków prowadzenia działalności, jak i ograniczenie pewnych obciążeń natury administracyjnej jest wartością bardzo cenną<sup>6</sup>.

### ***Uwaga!***

Posiadanie WIS, tak jak poprzednio interpretacji indywidualnej, nie jest jednak niezbędne dla podatników, którzy prawidłowo stosują przepisy ustawy o VAT.

Obowiązujące do 31 grudnia 2020 r. przepisy w zakresie WIS nie określały terminu jej ważności - wydane WIS były bezterminowe, mogły jednak:

- wygasnąć z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów dotyczących VAT (art. 42h ust. 1 ustawy o VAT), lub

---

<sup>3</sup> Dz. U. poz. 1751, z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.

<sup>5</sup> <https://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/wiazace-informacje-stawkowe-wyszukiwarka>

<sup>6</sup> WIS wskazuje na stawkę VAT oraz stosowną klasyfikację towaru/usługi. Przed wprowadzeniem WIS podatnik uzyskiwał dwa odrębne dokumenty: opinię klasyfikacyjną od Głównego Urzędu Statystycznego, zaś interpretację indywidualną od administracji podatkowej. Ponadto opinia klasyfikacyjna GUS nie była objęta ochroną prawną, w sytuacji jej zmiany mającej wpływ na wysokość opodatkowania podatkiem VAT podatnik był zobowiązany do uiszczenia zaległego podatku wraz z należnymi odsetkami za zwłokę.

- zostać uchylone bądź zmienione w określonych przypadkach, np. w związku ze zmianami przepisów dotyczących Nomenklatury scalonej (CN) lub ich interpretacji, czy też w sytuacji stwierdzenia ich nieprawidłowości (art. 42h ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

Od 1 stycznia 2021 r. wydawane WIS będą ważne przez okres 5 lat od dnia ich wydania.

Podstawa prawna: art. 42ha ustawy o VAT.

### **Przykład 1.**

*Podatnik X posiada WIS, która została wydana 10 lutego 2021 r. Przy założeniu że w okresie 5 kolejnych lat nie nastąpi mająca wpływ na wysokość stawki VAT zmiana przepisów w zakresie VAT lub klasyfikacji towaru/usługi będących przedmiotem WIS, posiadana przez podatnika WIS jest ważna do 10 lutego 2026 r. W przypadku braku zmiany przepisów prawa w tym zakresie także po tej dacie podatnik nie będzie musiał występować o nową WIS, aktualna bowiem pozostanie klasyfikacja towaru/usługi i stawka VAT wskazana w ważnej do 10 lutego 2026 r. WIS. Od 11 lutego 2026 r. podatnik nie będzie natomiast formalnie korzystał z mocy ochronnej WIS (wynikającej ze związania nią organów podatkowych).*

Podobne uregulowanie funkcjonuje w odniesieniu do wiążącej informacji taryfowej (WIT), czyli decyzji stanowiącej oficjalną i wiążącą informację o klasyfikacji towarowej, wykorzystywanej w obrocie z krajami trzecimi – decyzje WIT są obecnie ważne przez okres trzech lat od dnia, w którym stały się skuteczne)<sup>7</sup>.

Takie rozwiązanie planuje się też wprowadzić w odniesieniu do wiążącej informacji akcyzowej (WIA), czyli decyzji wydawanej na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów – ograniczenie ważności WIA do 5 lat zawiera procedowany obecnie projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw<sup>8</sup>).

Wprowadzenie okresu ważności WIS umożliwi podatnikom ponowne wystąpienie i otrzymanie decyzji WIS w tym samym zakresie (w odniesieniu do tego samego towaru lub usługi), jednak z uwzględnieniem aktualnych uwarunkowań prawnych (które mogły zmienić się na przestrzeni 5 lat). Zmniejszy to ryzyko długotrwałego błędnego posługiwania się WIS, która wygasła z mocy prawa z powodu zmiany przepisów (co mogło zostać niezauważone przez podatnika).

Wprowadzenie okresu obowiązywania decyzji WIS uzasadnione jest również stałym postępem technologicznym mającym wpływ na gospodarkę w postaci zwiększającej się ilości

---

<sup>7</sup> Art. 33 ust. 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, z późn. zm.)

<sup>8</sup> Druk sejmowy nr 860

<http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=521AFB30B162F8D9C125865400378581>

i różnorodności dóbr i usług mogących być przedmiotem WIS, czego efektem może być dezaktualizacja niektórych WIS, które nadal będą pozostawały w obrocie prawnym. Wyszukiwanie zamieszczonych w Biuletynie Informacji Publicznej obowiązujących WIS i ich analizowanie przez podatników (innych niż adresaci WIS) wymagałoby od nich znacznego nakładu czasu i pracy.

### ***Uwaga!***

5-letni okres ważności dotyczy także WIS zmienionych na podstawie art. 42h ust. 2 albo 3 ustawy o VAT, tj. na podstawie decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wydawanych w przypadkach określonych w tych przepisach, np. w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości WIS spowodowanej błędną wykładnią przepisów czy też niewłaściwą oceną co do zastosowania przepisu prawa materialnego, jak również WIS zmienionych w trybie odwoławczym<sup>9</sup>. Takie decyzje zmieniające WIS również będą ważne w okresie 5 lat od ich wydania.

Podkreślić należy, że w przypadku, gdy w okresie 5-letniej ważności takiej WIS nastąpi zmiana przepisów ustawy o VAT odnoszących się do towaru albo usługi będących jej przedmiotem, w wyniku której WIS stanie się niezgodna z tymi przepisami (np. zmieniona zostanie wysokość stawki dla danego towaru/usługi), zastosowanie znajdzie przepis art. 42h ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem WIS wygasa z mocy prawa w przypadku zmiany przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku odnoszących się do towaru albo usługi będących jej przedmiotem, w wyniku której WIS staje się niezgodna z tymi przepisami. Wygaśnięcie WIS nastąpi z dniem wejścia w życie przepisów, w wyniku których WIS stała się z nimi niezgodna. Jeśli zatem zmiana stawki VAT nastąpi w trakcie 5-letniej ważności WIS, wygaśnie ona z mocy prawa z dniem wejścia w życie stosownych zmian w przepisach, przed upływem okresu jej ważności.

### **Przykład 2.**

*Podatnik X posiada WIS, która została wydana 10 lutego 2021 r. Od 1 stycznia 2024 r. nastąpi zmiana stawki VAT na towar będący przedmiotem posiadanej przez podatnika WIS. W związku z tym posiadana przez podatnika WIS wygaśnie 1 stycznia 2024 r., ponieważ będzie niezgodna ze zmienionymi przepisami w zakresie stawki dla tego towaru.*

Po utracie ważności WIS podatnik będzie mógł wystąpić o nową WIS, choć w przypadku braku zmian w przepisach prawa podatnik nie będzie musiał tego robić. Aktualna bowiem pozostanie klasyfikacja i stawka wskazana w posiadanej poprzednio przez niego WIS. Dodatkowo podatnicy mogą korzystać z WIS wydanych dla innych podatników, umieszczonych w

---

<sup>9</sup> Na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej

Biuletynie Informacji Publicznej Krajowej Informacji Skarbowej<sup>10</sup>, taką WIS mogą również uzyskać od swoich kontrahentów – w takich przypadkach podatnik również będzie korzystał z ochrony na zasadach określonych w ustawie o VAT. Należy podkreślić, że organy podatkowe nie mają podstaw do kwestionowania prawidłowo stosowanych przez podatników stawek VAT, nawet, gdy podatnicy ci nie posiadają WIS.

### ***Ważne!***

Wszystkie WIS (jak również decyzje o zmianie WIS<sup>11</sup>) wydane do 31 grudnia 2020 r. pozostają ważne (przez okres 5 lat licząc od 1 stycznia 2021 r.) do 1 stycznia 2026 r. (przy założeniu że nie nastąpi zmiana przepisów ustawy o VAT lub rozporządzenia wydanego na jej podstawie odnoszących się do towaru albo usługi będących przedmiotem WIS).

Podstawa prawna: art. 9 ustawy zmieniającej.

### **Przykład 3.**

*Podatnik X posiada WIS wydaną w listopadzie 2020 r. W związku z wprowadzeniem od 1 stycznia 2021 r. ograniczonej ważności WIS (5 lat), posiadana przez niego WIS jest ważna do 1 stycznia 2026 r., przy założeniu że w tym okresie nie nastąpiła mająca wpływ na wysokość stawki VAT zmiana przepisów w zakresie VAT lub klasyfikacji towaru/usługi będących przedmiotem WIS. W przypadku braku zmiany przepisów prawa w tym zakresie także po tej dacie podatnik nie będzie musiał występować o nową WIS, aktualna bowiem pozostanie klasyfikacja towaru/usługi i stawka VAT wskazana w ważnej do 1 stycznia 2026 r. WIS. Od 2 stycznia 2026 r. podatnik nie będzie natomiast formalnie korzystał z mocy ochronnej WIS (wynikającej ze związania nią organów podatkowych).*

---

<sup>10</sup> <https://www.kis.gov.pl/informacje-podatkowe-i-celne/wiazace-informacje-stawkowe-wyszukiwarka>

<sup>11</sup> wydane na podstawie art. 42h ust. 2 albo 3 ustawy o VAT lub w trybie odwoławczym na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej

### **3. Stosowanie zmienionych rozwiązań w zakresie mechanizmu podzielonej płatności**

#### **3.1. Bezpośrednie odesłanie do kwoty**

Celem uproszczenia ustalenia czy dana faktura z uwagi na wartość brutto podlega obowiązkowej formie mechanizmu podzielonej płatności zrezygnowano z odesłania do kwoty określonej w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców. W miejsce tego odesłania wskazana została bezpośrednio kwota 15 000 zł (brutto) faktury.

#### ***Ważne!***

Wprowadzona zmiana nie wpłynęła na limit, od którego mechanizm podzielonej płatności staje się obowiązkowy. Podzielona płatność tak jak obecnie będzie musiała być zastosowana jeżeli łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

- przedmiotem transakcji są towary lub usługi wskazane w załączniku nr 15, oraz
- kwota należności brutto wykazana na fakturze dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług z załącznika nr 15 przekracza 15 000 zł,
- czynność jest dokonywana na rzecz podatnika.

Nie zmieniły się również zasady ustalenia czy wartość brutto faktury przekracza limit wskazany do stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności (15 000 zł), w przypadku gdy wartość brutto faktury jest wskazana w walucie obcej. Tak jak dotychczas, w celu określenia, czy wartość brutto faktury przekracza 15 000 zł, należy stosować zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania dla celów VAT.

Podstawa prawna: art. 105a ust. 3 pkt 5, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a ustawy o VAT.

#### **3.2. Mechanizm podzielonej płatności a możliwość potrącenia wierzytelności**

Do 31 grudnia 2020 r. wyjątkiem od konieczności dopełnienia obowiązków związanych z obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności była możliwość skorzystania z instytucji potrącenia przewidzianego w art. 498 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>12</sup> (dalej: kc). Z uwagi na charakter potrącenia zawartego w art. 498 kc, w którym mowa o dwóch osobach będących jednocześnie względem siebie dłużnikiem i wierzycielem, nie było możliwości uznania kompensat wielostronnych (umownych) za dopełnienie obowiązków związanych z zapłatą w obowiązkowym mechanizmie podzielonej płatności. Ponadto, możliwe było potrącenie wyłącznie wymagalnych wierzytelności, co nie wpływało pozytywnie na płynność finansową podatników.

---

<sup>12</sup> Dz. U. z 2020 r. poz. 1740

Od 1 stycznia 2021 r. wprowadzono możliwość niestosowania mechanizmu podzielonej płatności również do potrąceń pozakodeksowych, czyli potrąceń dopuszczalnych na gruncie zasady swobody umów. Dzięki temu podatnicy zyskali bardziej elastyczne rozwiązanie, które dopuszcza różne istniejące na rynku praktyki, np. netting.

Zatem od 1 stycznia 2021 r. obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności został wyłączony również w przypadku innych potrąceń, czyli potrąceń dokonywanych pomiędzy osobami, które np. nie są względem siebie bezpośrednio dłużnikiem i wierzycielem. Dodatkowo, potręcane wierzytelności nie muszą być wymagalne w chwili dokonywania potrącenia.

### ***Ważne!***

Dokonanie potrąceń powinno zostać udokumentowane w taki sposób aby w przypadku wątpliwości organu podatkowego podatnik mógł wykazać, że nie doszło do naruszenia przepisów o obowiązkowym mechanizmie podzielonej płatności. Podatnik powinien móc wykazać, że doszło do potrącenia, żeby było jasne, iż należność nie została uregulowana w inny sposób, z ominięciem obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności.

Jeżeli po dokonaniu potrącenia pozostanie jeszcze kwota do zapłaty, różnicę tę należy uregulować zgodnie z założeniami obligatoryjnego mechanizmu podzielonej płatności.

Podstawa prawna: art. 108a ust. 1d ustawy o VAT.

### **3.3. Rozszerzenie dyspozycyjności środków na rachunku VAT**

Od 1 stycznia 2021 r. podatnicy mają możliwość dokonywania płatności z rachunku VAT podatku z tytułu importu towarów czy też należności celnych nie tylko na rachunek urzędu skarbowego ale również na rachunek agencji celnych.

Wprowadzenie takiego rozwiązania wychodzi naprzeciw oczekiwaniom podatników, którzy sygnalizowali, że ich należności celne oraz podatkowe z tytułu importu towarów zwykle regulowane są przez przedstawicieli celnych dokonujących w ich imieniu zgłoszeń celnych.

Taka praktyka wynika przede wszystkim z faktu, iż agencje celne zwykle obejmują zgłaszane (na rzecz importerów) do procedury dopuszczenia do obrotu towary posiadanyimi przez siebie zabezpieczeniami celnymi, tj. gwarantują zapłatę należności importowych ciężących na towarach na podstawie własnych pozwoleń na składanie zabezpieczeń generalnych i uzyskanych „zobowiązań gwarantów”. Dokonywanie terminowej zapłaty należności przywozowych pozwala także na bieżące zwalnianie sald zabezpieczeń w systemie OSOZ 2 i ma także wpływ na przyspieszenie procesu zwalniania towarów do procedury dopuszczenia do obrotu.

W przypadku dokonywania płatności kwoty odpowiadającej kwocie podatku z tytułu importu towarów czy też należności celnych na rachunek agencji celnej z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, podatnik w komunikacie przelewu:

- w polu przeznaczonym na kwotę odpowiadającą całości albo części kwoty podatku wynikającej z faktury, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności jak i polu przeznaczonym na kwotę odpowiadającą całości albo części wartości sprzedaży brutto wpisuje kwotę odpowiadającą kwocie podatku oraz należności celnych, która ma zostać zapłacona w mechanizmie podzielonej płatności;
- w polu przeznaczonym na wskazanie numeru faktury podatnik wskazuje numer dokumentu związanego z płatnością wystawionego przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych;
- w polu przeznaczonym na wskazanie NIP dostawcy lub usługodawcy podatnik wskazuje numer, za pomocą którego przedstawiciel bezpośredni lub pośredni w rozumieniu przepisów celnych jest zidentyfikowany na potrzeby podatku.

Podstawa prawna: art. 62b ust. 2 pkt 3a ustawy Prawo bankowe oraz art. 108a ust. 3d ustawy o VAT.

### **3.4. Zmiana katalogu podmiotów mogących wystąpić o uwolnienie środków z rachunku VAT**

Od 1 stycznia 2021 r. rozszerzony został katalog podmiotów mogących występować z wnioskiem o przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy o:

- podmioty niebędące podatnikiem oraz
- podmioty nieposiadające siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju

- posiadające środki na rachunku VAT.

Przepisy funkcjonujące do 31 grudnia 2020 r. dopuszczały złożenie takiego wniosku wyłącznie przez podatnika lub byłych wspólników spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej. Takie rozwiązanie blokowało drogę do uwolnienia środków zgromadzonych na rachunku VAT innym podmiotom, które nie będąc podatnikami czy byłymi wspólnikami spółek, w wyniku nieprawidłowego zastosowania wobec nich mechanizmu podzielonej płatności, otrzymywali środki na rachunki VAT.

Stąd wprowadzona została możliwość występowania z wnioskiem o uwolnienie środków (na zasadach analogicznych jak dla podatników) również przez inne podmioty, np. komorników, czy podmioty zagraniczne.

W przypadku podmiotu nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski właściwym do rozpatrzenia wniosku



o uwolnienie środków z rachunku VAT jest naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa – Śródmieście.

Natomiast w przypadku innych podmiotów, właściwym organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania (w przypadku osoby fizycznej) lub adresu siedziby (w przypadku podmiotu niebędącego osobą fizyczną).

Podstawa prawna: art. 108b ust. 8 i 9 ustawy o VAT.

### **3.5. Zmiana sposobu klasyfikowania towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15**

Zmiana w zakresie załącznika nr 15 do ustawy polega na zastosowaniu do towarów i usług wymienionych w tym załączniku aktualnie stosowanej dla celów podatku VAT klasyfikacji wyrobów i usług, czyli PKWiU 2015.

Zastosowanie PKWiU 2015 w miejsce PKWiU 2008 nie powoduje zmian w zakresie obowiązkowego stosowania mechanizmu podzielonej płatności.

Przedstawiając powyższe wyjaśnienia wskazać należy na wydane już uprzednio objaśnienia podatkowe z 29 czerwca 2018 r. oraz 23 grudnia 2019 r. dotyczące mechanizmu podzielonej płatności. Zawierają one opis wszystkich podstawowych zagadnień dla tej instytucji jaką charakteryzuje się zarówno wprowadzony 1 lipca 2018 r. fakultatywny jak i stosowany od 1 listopada 2019 r. obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności.

Objaśnienia podatkowe z dnia 29 czerwca 2018 r. można odnaleźć pod linkiem:

<https://finanse-arch.mf.gov.pl/documents/766655/6448094/Objasnienia+podatkowe+-+mechanizm+podzielonej+platnosci+29.06.2018.pdf>

Natomiast Objasnienia podatkowe z dnia 23 grudnia 2019 r. znajdują się pod linkiem:

<https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-z-23-grudnia-2019-r-w-sprawie-mechanizmu-podzielonej-platnosci>

## **4. Rozliczanie w VAT zaliczek na poczet eksportu**

### **4.1. Wydłużenie terminu na wywóz towarów dla zachowania stawki 0% przy opodatkowaniu zaliczek w eksporcie wprowadzone w pakiecie Slim VAT**

Uproszczenie w zakresie eksportu towarów polega na wydłużeniu terminu na wywóz towarów poza terytorium UE, jako warunku do zastosowania stawki 0% dla otrzymanej zaliczki. Zgodnie z przyjętymi zasadami otrzymanie zaliczki (całości lub części zapłaty) przed dokonaniem dostawy towarów powoduje zastosowanie stawki 0% dla eksportu towarów w odniesieniu do otrzymanej zaliczki, przy spełnieniu warunku, że wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy (a nie jak było do końca grudnia 2020 r. w terminie 2 miesięcy), licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzymał tę zaliczkę, oraz w tym terminie otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium UE.

Podatnik będzie mógł zatem zastosować stawkę 0% do otrzymanej zaliczki jeżeli w terminie 6 miesięcy od końca miesiąca w którym ją otrzymał, towar opuścił terytorium UE, oraz w tym terminie podatnik otrzymał dokument potwierdzający ten wywóz.

W przypadku gdy podatnik nie otrzymał dokumentu potwierdzającego wywóz towarów poza terytorium UE w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym otrzymał zaliczkę, podatnik będzie mógł nadal zastosować stawkę 0% w odniesieniu do otrzymanej zaliczki, pod warunkiem otrzymania tego dokumentu przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej, za okres następny po okresie rozliczeniowym, w którym upłynął sześciomiesięczny termin. Wywóz towarów musi jednak nastąpić w tym sześciomiesięcznym terminie i jednocześnie podatnik powinien posiadać dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.

Niezachowanie sześciomiesięcznego terminu na wywóz towarów spowoduje konieczność opodatkowania dostawy stawką krajową w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, tj. w momencie otrzymania zaliczki. Otrzymanie dokumentu potwierdzającego wywóz w terminie późniejszym upoważnia do dokonania stosownej korekty w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał niezbędny dokument.

Podstawa prawna: art. 41 ust. 9a ustawy o VAT.

#### **Przykład:**

*15 stycznia 2021 r. podatnik E otrzymał od kontrahenta zaliczkę na poczet eksportu towarów. Podatnik E dokonał wywozu towarów 15 lipca 2021 r. i otrzymał w dniu 16 lipca 2021 r. dokumenty potwierdzające ten wywóz. W takim przypadku podatnik E będzie miał prawo zastosować stawkę VAT 0% do otrzymanej zaliczki w styczniu 2021 r., w związku ze spełnieniem warunków: – towar opuścił terytorium UE do 31 lipca 2021 r. (w terminie 6 miesięcy, licząc od końca stycznia) oraz podatnik zgromadził dokumenty potwierdzające wywóz (w terminach określonych dla opodatkowania zaliczek na poczet eksportu towarów, tj. do 31 lipca 2021 r.).*

## **4.2. Opodatkowanie stawką 0% zaliczek w eksporcie przy wywozie towaru po 6 miesiącach**

Celem tego fragmentu objaśnień jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów ustawy o VAT w zakresie opodatkowania zaliczek, jakie otrzymuje dostawca na poczet eksportowanych towarów w sytuacji, gdy w związku ze specyfiką dostawy termin wywozu towarów wykracza poza okres 6 miesięcy.

### **4.2.1. Uwagi o charakterze ogólnym**

Eksport towarów podlega opodatkowaniu 0% stawką VAT<sup>13</sup>, pod warunkiem że podatnik przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy otrzymał dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.<sup>14</sup>

Zaliczka otrzymana na poczet ceny towarów w eksporcie podlega również opodatkowaniu stawką 0%, o ile wywóz towarów na poczet której dokonano płatności nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym otrzymano zapłatę. Preferencyjna stawka 0% ma zastosowanie również wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie przekraczającym wskazane 6 miesięcy, o ile uzasadnione jest to specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw.

Przepisy ustawy o VAT nie precyzują przy tym pojęcia „specyfiki realizacji dostaw”. Skutkuje to powstaniem wątpliwości interpretacyjnych, które są zdecydowanie niepożądane, bowiem od znaczenia tego pojęcia zależy to, czy zaliczka dotycząca eksportu towarów będzie opodatkowana stawką VAT taką, jak dla dostawy krajowej, czy też stawką 0%.

Wprowadzenie przez ustawodawcę pojęcia „specyfiki realizacji dostaw” oznacza, że nie można uznać, że każda zaliczka na poczet eksportu towaru wywożonego w terminie przekraczającym 6 miesięcy może zostać objęta stawką 0% w oparciu o art. 41 ust. 9b ustawy o VAT.

Wyznaczenie kierunku interpretacji powyższego zagadnienia pozostaje więc uzasadnione w celu ułatwienia podmiotom dokonującym niestandardowych dostaw poza terytorium UE prawidłowej oceny co do stawki jaką powinny zastosować w sytuacji, gdy otrzymały zaliczkę, a wywóz towarów nastąpi w terminie przekraczającym 6 miesięcy.

Należy wziąć przy tym pod uwagę ogólną zasadę dotyczącą opodatkowania eksportu towarów, zgodnie z którą eksport towarów co do zasady podlega opodatkowaniu stawką 0% VAT, o ile spełnione są określone warunki natury formalnej, czyli podatnik posiada określone dowody wywozu towarów poza terytorium UE.

### **4.2.2. Objasnienie zagadnienia specyfiki realizacji dostaw**

W przypadku otrzymania zaliczki zastosowanie dla czynności eksportu towarów 0% stawki podatku jest możliwe, jeśli wywóz towarów nastąpi w terminie 6 miesięcy, licząc od końca

---

<sup>13</sup> Art. 41 ust. 4 ustawy o VAT.

<sup>14</sup> Art. 41 ust. 6 ustawy o VAT.

miesiąca, w którym podatnik otrzymał taką zapłatę. Warunek ten jest spełniony, jeśli podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej w terminie określonym w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT, tj. co do zasady przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin, w jakim miał nastąpić wywóz towarów. Niespełnienie tego warunku spowoduje obowiązek zastosowania stawki właściwej dla danego towaru w kraju. Po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej w terminie późniejszym podatnik może dokonać korekty podatku należnego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał ten dokument.

Wyjątkiem od powyższego jest norma wynikająca z art. 41 ust. 9b ustawy o VAT, która przewiduje możliwość zastosowania stawki podatku w wysokości 0% do otrzymanych zaliczek pomimo późniejszego wywozu towarów. Dotyczy to sytuacji gdy wywóz towarów następuje w okresie dłuższym niż 6 miesięcy od otrzymania zaliczki, a jest to uzasadnione specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

Jeżeli więc w danym przypadku do zaliczki zastosowanie ma znaleźć stawka podatku, jak dla eksportu towarów, ustalenie terminu wywozu dłuższego niż 6 miesięcy do końca okresu, w którym otrzymano zaliczkę, nie może wynikać ze swobodnej decyzji stron, tylko musi być uzasadnione specyfiką realizacji tego rodzaju dostawy. Realizowana dostawa powinna więc obiektywnie nie pozostawiać wątpliwości, że wskazany termin dostawy wykraczający poza 6 miesięcy od otrzymania zaliczki jest właśnie następstwem specyfiki realizowanej dostawy.

Pojęcie „specyfiki” realizowanej dostawy można odnosić się zarówno do okoliczności związanych z procesem technologicznym, który jest niezbędny do dokonania dostawy, jak i do szczególnych warunków realizowanej dostawy, związanych ze specyfiką danego rynku lub danego rodzaju towarów.

Powyższa specyfika musi wynikać z warunków dostawy określonych w sporządzonej umowie lub z pozostałej dokumentacji posiadanej przez podatnika, związanej z dostawą. Ciężar udowodnienia, że dana dostawa towarów jest specyficzna, w rozumieniu omawianego przepisu, spoczywa na podatniku.

Dokonanie oceny spełnienia warunku związanego ze specyfiką dostawy należy każdorazowo dokonywać na potrzeby danego stanu faktycznego. Opierając się jednak o charakterystykę transakcji w danych branżach można wyszczególnić kilka następujących przykładów pomocnych przy ocenie czy w danym przypadku dochodzi (lub nie) do ziszczenia ww. warunku.


#### ***A. Czas niezbędny do wyprodukowania towaru***

W przypadku określonych towarów proces projektowania i produkcji jest długotrwały, złożony i wieloetapowy. Niejednokrotnie produkcja towarów wymaga zastosowania zaawansowanej technologii, przeprowadzenia testów jakościowych oraz dokonania niezbędnych poprawek lub

modyfikacji. Przed wytworzeniem danego produktu niezbędne może się okazać przeprowadzenie różnego rodzaju analiz, czy prób (np. technologicznych, materiałowych czy wykonawczych, itp.). Na czas niezbędny dla wyprodukowania towaru wpływ może mieć też zaangażowanie innych podmiotów, oraz sam towar charakteryzujący się istotnym stopniem skomplikowania z uwagi na jego innowacyjny charakter.

### **Przykład**

*Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji przyrządów pomiarowych, do testowania aparatury diagnostycznej wykorzystywanej w medycynie. Produkt mający być przedmiotem eksportu powstaje z wykorzystaniem metali rzadkich (w tym importowanych). Na produkcję składa się cały proces wytworzenia począwszy od sporządzenia projektu aż po produkcję. Ze względu na zaawansowaną technologię i konieczność dostosowania towaru do wysoce specjalistycznych potrzeb, a także z uwagi na oczekiwanie na surowiec cały proces realizacji zlecenia rozciągnięty jest w czasie i zgodnie z opisanymi w umowie warunkami dostawy ma trwać dziesięć miesięcy. Wszystkie wymagania jakie ma spełniać towar oraz proces projektowania produkcji jest opisany w umowie oraz dodatkowej dokumentacji. Umowa przewidziała zaliczkę w postaci 50% wartości towaru płatną przy zawieraniu umowy. Specyfika opisanego powyżej procesu projektowania i produkcji jest taka, że czas jaki musi upłynąć od momentu pozyskania zlecenia do momentu dokonania dostawy gotowego produktu nie może być w żaden sposób skrócony, bowiem prace na każdym etapie muszą być wykonywane w sposób staranny i precyzyjny z uwagi na podwyższone wymagania bezpieczeństwa docelowego urządzenia.*

 Podatnik ma prawo skorzystać przy rozliczaniu zaliczki z 0% stawki. Przekroczenie terminu 6 miesięcy wynika w tym przypadku ze specyfiki realizacji dostawy skutkującej pracami nad towarem w okresie 10 miesięcy. Warunki dostawy zostały opisane w dokumentacji podatnika wraz z wskazaniem terminu wywozu.

### ***B. Towar dostosowany do indywidualnych wymogów kupującego***

W niniejszym przykładzie mowa o produkowaniu towarów na konkretne, zindywidualizowane zamówienie klienta. Specyfika dostawy w tym przypadku polega na tym, że produkcja jest niestandardowa, dostosowywana do indywidualnych potrzeb zamawiającego, co wiąże się z koniecznością wykorzystania licznych modułów i prefabrykatów nie pochodzących z produkcji masowej, dochodzi do skompletowania towaru z wielu elementów, itp.

### **Przykład**

*Podatnik jest producentem maszyn specjalnych. Maszyna mająca być przedmiotem eksportu jest konstrukcją prototypową i unikatową realizowaną pod konkretne wytyczne klienta. Towar taki nie jest dostępny na rynku i wymaga wyprodukowania od podstaw. Produkt*

przygotowywany będzie w kilku fazach. W pierwszej kolejności opracowywany zostanie projekt na podstawie wytycznych klienta. Następnie wyprodukowana zostanie maszyna, a czas trwania produkcji ma wynieść 30 tygodni. Po wyprodukowaniu maszyna przejdzie fazę testów i odbiór wstępny (w miejscu produkcji). Po pozytywnym przejściu poprzedniej fazy maszyna zostanie zdemontowana na potrzeby dostawy, przetransportowana do nabywcy i tam zostanie dokonany montaż wraz z procesem pierwszego uruchomienia. Proces realizacji zlecenia, zgodnie z opisanymi w umowie warunkami dostawy, trwa 40 tygodni. Wszystkie wymagania, jakie ma spełniać towar oraz proces projektowania produkcji jest opisany w umowie oraz dodatkowej dokumentacji. Umowa przewiduje płatność dwóch zaliczek w wysokości 30% wartości towaru. Pierwsza płatna przy zawieraniu umowy, a druga po sporządzeniu projektu maszyny.



Podatnik ma prawo skorzystać przy rozliczaniu zaliczek z 0% stawki. Przekroczenie terminu 6 miesięcy wynika w tym przypadku ze specyfiki realizacji dostawy skutkującej pracami nad towarem w okresie 40 tygodni. Warunki dostawy zostały opisane w dokumentacji podatnika wraz z wskazaniem terminu wywozu.

### ***C. Dostawa na warunkach charakterystycznych dla danego rynku lub rodzaju towaru***

W niniejszym przykładzie specyfika realizacji dostawy wynika z warunków, które są szczególne i charakterystyczne dla danego rynku lub rodzaju towaru. Taka sytuacja może występować przykładowo na rynku surowców naturalnych, które mają globalne znaczenie, wysoką wartość, a ich podaż jest ograniczona w czasie i które jednocześnie są pozyskiwane w skomplikowanym procesie.

Ze względu na specyfikę tego rynku oraz tego rodzaju towarów, występują na tym rynku kontrakty, w których właściciel zasobów uzależnia wydobycie i dostawy surowców od uzyskania zaliczkowego finansowania od nabywcy, który z kolei uzyskuje w ten sposób gwarancję realizacji dostaw surowca na dany okres czasu, przykładowo kilkuletni. Umowy tego typu zapewniają sprzedającemu odpowiedni poziom płynności finansowej oraz zapewniają pewność realizacji dostaw w dłuższym okresie czasu i w odpowiednich wolumenach, co pozostaje kluczowe dla drugiej strony, czyli podmiotu nabywającego.

W tym przykładzie nabywca (lub podmiot trzeci, np. bank, działający na rzecz nabywcy) wypłaca zaliczkę, wynosząca nawet do 100% kwoty całego kontraktu, czyli całej wartości dostarczonego w przyszłości towaru, na poczet realizacji dostaw, które będą dokonywane w przeciągu określonego w umowie czasu, np. 4 lat, zgodnie z określonym w umowie harmonogramem i wolumenem poszczególnych dostaw.

Przykładem tego typu współpracy są umowy odkupu (*off take*), zawierane pomiędzy właścicielem zasobów a odbiorcą produktu finalnego z danych zasobów. Zakłada ona udział w finansowaniu projektu odbiorcy produktu finalnego w zamian za późniejszy dostęp do towaru lub surowca na korzystnych warunkach.

### **Przykład**

*Producent metalu zawarł wieloletnią umowę na sprzedaż wyrobu. Całość towaru ma być przedmiotem eksportu. Ilość sprzedanego produktu ma stanowić łącznie 100 tys. ton, w partiach rocznych do 20 tys. ton, zgodnie z uzgodnionymi harmonogramami określającymi miesięczne ilości. Harmonogramy dostaw miesięcznych na dany rok są uzgadniane przez strony umowy w ostatnim kwartale roku poprzedniego. Na podstawie uzgodnień określonych w umowie między dostawcą i nabywcą na poczet realizacji umowy wieloletniej zostanie przelana zaliczka zapewniająca finansowanie przyszłej produkcji towaru, którego sprzedaż będzie realizowana sukcesywnie w trakcie realizacji umowy, zgodnie z harmonogramami. Zaliczka ma służyć finansowaniu eksploracji dotychczasowego złoża metalu lub inwestycji w nowe złoża zapewniające odpowiednią jakość surowca. Stosownie do uzgodnień stron, przedpłata będzie wpłacana cyklicznie raz do roku, po ustaleniu harmonogramu. Wpłacona dostawcy zaliczka będzie sukcesywnie rozliczana w ramach miesięcznych dostaw, stosownie do aktualnej ceny rynkowej towaru.*



Podatnik ma prawo skorzystać przy rozliczaniu zaliczek z 0% stawki. Przekroczenie terminu 6 miesięcy wynika w tym przypadku ze specyfiki realizacji dostawy, która polega na zawarciu wieloletniego kontraktu na dostawy, finansowanego z góry przez nabywcę, który chce zapewnić sobie dostęp do rzadkiego metalu. Warunki dostawy zostały opisane w dokumentacji podatnika wraz z wskazaniem terminu wywozu (harmonogram).

#### **D. Czynniki zewnętrzne**


Czynniki zewnętrzne, takie jak wahania cen, możliwości podaży, kwestie logistyczne lub techniczne, co do zasady nie są związane ze specyfiką realizacji dostawy.

Art. 41 ust. 9b ustawy o VAT nie odwołuje się do czynników zewnętrznych, nawet takich, na które podatnik nie ma wpływu. Stąd np. trudności z organizacją odpowiedniej ilości towaru (jego skompletowaniu) i dopasowaniu transportu w celu dostawy w ramach eksportu nie stanowią specyfiki dostawy, które uprawniają do zastosowania stawki 0%.

Podobnie, opóźnienie w wywozie towarów, spowodowane np. brakiem odbioru towarów przez kontrahenta, również nie stanowi specyfiki realizacji dostawy. Nierzetelność kontrahenta nie stanowi specyfiki realizacji dostawy dlatego też nie daje uprawnienia do zastosowania stawki przewidzianej dla eksportu.


#### **Przykład**

*Podatnik prowadzący działalność handlową w zakresie skupu oraz sprzedaży złomu stalowego i żeliwnego zawarł umowę na dostawę złomu na rzecz kontrahenta spoza UE. Możliwości nabycia odpowiedniej ilości towaru przez dostawcę pozostają uzależnione od obiektywnych czynników rynkowych, szczególnie wahania cen złomu i możliwości podaży w danym okresie. Dostawca otrzymał zaliczkę na poczet realizacji dostawy, jednakże z uwagi na aktualną cenę złomu wstrzymał się z nabyciem, co spowodowało późniejszy wywóz towarów.*

 Podatnik nie ma możliwości skorzystać przy rozliczaniu zaliczek z 0% stawki w przypadku gdy wywóz nastąpi po okresie 6 miesięcy w oparciu o regulacje z art. 41 ust. 9b ustawy o VAT. W tym przypadku późniejszy wywóz towaru nie jest uzasadniony specyfiką realizacji tej dostawy.

### **Przykład**

*W ramach prowadzonej działalności gospodarczej podatnik dokonuje dostawy produktów na rzecz podmiotów mających swoją siedzibę poza terytorium UE, które to podmioty są najczęściej stoczniami. Podatnik zawarł umowę na dostawę drzwi okrętowych. Począwszy od sporządzenia projektu lub przeprowadzenia uzgodnień technicznych, po produkcję i transport na miejsce dostawy termin realizacji był przewidziany na 7 tygodni od podpisania umowy. Umowa przewidywała zaliczkę w postaci 60% wartości zamówienia płatnej w dniu podpisania umowy. Dostawa zgodnie z umową była wykonywana zgodnie z warunkami EXW, a zatem towar postawiony został do dyspozycji nabywcy w magazynie podatnika. Towar nie został jednak odebrany przez nabywcę w uzgodnionym terminie na skutek czego przekroczony został termin 6 miesięcy od otrzymania zaliczki do wywozu towaru.*

 W opisanym przypadku nie znajdzie zastosowania norma zawarta w art. 41 ust. 9b ustawy o VAT. Późniejszy wywóz towarów spowodowany brakiem odbioru towarów przez kontrahenta nie stanowi uzasadnionej specyfiki realizacji dostawy. Nierzetelność kontrahenta nie stanowi specyfiki realizacji dostawy dlatego też nie daje uprawnienia do zastosowania stawki przewidzianej dla eksportu w sytuacji, w której nie doszło do wywozu towaru.

### **4.2.3. Podsumowanie**

Przy ocenie zagadnienia „specyfiki realizacji tego rodzaju dostaw”, uwzględnić należy wszelkie istotne okoliczności dotyczące realizacji transakcji. Przedstawione powyżej wskazania mają charakter pomocniczy przy dokonywaniu oceny spełnienia powyższej przesłanki, dającej uprawnienie do zastosowania do otrzymanej zaliczki stawki podatku w wysokości 0%.

Należy mieć również na względzie, że zaliczka na poczet eksportu nie powinna być rozpatrywana w oderwaniu od samej czynności eksportu. Zatem, nawet jeśli zaliczka otrzymana na poczet eksportu zostanie rozliczona ze stawką 0%, to jeśli do eksportu finalnie nie dojdzie lub podatnik nie będzie posiadał właściwej dokumentacji potwierdzającej eksport towarów, rozliczenie to będzie trzeba skorygować, stosując stawkę VAT jak dla dostawy krajowej.



Potwierdzam zgodność kopii z dokumentem elektronicznym:

Identyfikator dokumentu	4645936.15785637.10263111
Nazwa dokumentu	OBJAŚNIENIA PODATKOWE 18.01.2020 (002).docx
Tytuł dokumentu	OBJAŚNIENIA PODATKOWE 18.01.2020 (002)
Skrót dokumentu	1436DCC3629DABD642561F0F7460A7AF2F9D3373
Wersja dokumentu	1.0
Akceptacja	Sarnowski Jan, 2021-01-18 14:41:24, wersja 1.0 (Podsekretarz Stanu, Kierownictwo Ministerstwa Finansów (KMF), Kierownictwo Ministerstwa Finansów (KMF)) Ministerstwo Finansów
Akceptacja	Selera Paweł, 2021-01-18 14:23:24, wersja 1.0 (Dyrektor, Departament Podatku od Towarów i Usług (PT), Departament Podatku od Towarów i Usług (PT)) Ministerstwo Finansów
Akceptacja	Lipińska Beata, 2021-01-18 13:59:35, wersja 1.0 (główny specjalista, Departament Podatku od Towarów i Usług (PT), Zespół Współpracy W Sprawach Interpretacji (PT9)) Ministerstwo Finansów
	EZD 3.100.1.1.30363
Data wydruku:	2021-01-18 15:02:34
Autor wydruku:	Lipińska Beata