

Rozdział V

Podstawa opodatkowania

(art. 29a ustawy o VAT)

Gdy podatnik stwierdzi, że dokonana przez niego dostawa towarów lub wykonane albo nabyte usługi podlegają u niego opodatkowaniu VAT, musi przystąpić do ustalenia podstawy opodatkowania.

1. Ustalanie podstawy opodatkowania

Definicja podstawy opodatkowania została określona w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Według niej do podstawy opodatkowania zaliczamy wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze, mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Jednocześnie wprost zostało określone, co obejmuje, a czego nie obejmuje podstawa opodatkowania w VAT.

Zasady ustalania podstawy opodatkowania

Lp.	Elementy, które wliczamy do podstawy opodatkowania	Elementy, których nie wliczamy do podstawy opodatkowania	Uwagi
1	2	3	4
1.	Podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze	Podatek od towarów i usług Kwotę należną od kupującego pomniejszamy o polski VAT.	Do podstawy opodatkowania wliczamy zapłacony za granicą VAT, akcyzę.

1	2	3	4
2.	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które sprzedawca pobiera od nabywcy lub usługobiorcy	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które ponosi nabywca, a nie pobiera ich sprzedawca	Do podstawy opodatkowania należy wliczyć wszelkie koszty, które są elementem kalkulacyjnym otrzymanego przez sprzedawcę wynagrodzenia, stanowiące część odpłatności za usługę.
3.		Kwoty stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, tzw. skonto	Obecnie ukształtowało się stanowisko, że skonta nie uwzględniamy w podstawie opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy w chwili wystawiania faktury nabywca spełnił warunki do jego uzyskania, tzn. zapłacił w ustalonym terminie. Jednak dla wystawionych faktur korygujących „in minus” z tytułu uzyskania prawa do skonta nie jest konieczne otrzymanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej w celu obniżenia podstawy opodatkowania (patrz: pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1 marca 2016 r., sygn. IPPP3/4512-1072/15-4/IG).
4.		Udzielone nabywcy lub usługobiorcy opusty i obniżki cen, uwzględnione w momencie sprzedaży	Istnieją różne sposoby wskazywania na fakturze tego rodzaju rabatów: ■ wynagrodzenie należne wykonawcy usługi czy dostawcy towaru jest wykazywane w należnej kwocie, bez rozbicia na cenę pierwotną i udzielone zmniejszenie, ■ na fakturze jest wyraźnie wykazana cena pierwotna i udzielony od niej rabat. Jeżeli sprzedaż jest ewidencjonowana na kasie rejestrującej i posiadane przez nią funkcje pozwalają na to – na paragonie powinna być wskazana wartość rabatów lub narzutów.
5.		Otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowane wydatki poniesione w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowane przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku	Jako przykład takiej sytuacji można wskazać zwrot kosztów wysyłki towarów, gdy kupujący udziela pełnomocnictwa sprzedającemu (patrz: rozdział I pkt 3.3.2).

2. Obniżenie podstawy opodatkowania

Gdy sprzedawca ustali podstawę opodatkowania, a następnie po dokonaniu sprzedaży lub wystawieniu faktury zajdą okoliczności wskazane w art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, może tę podstawę obniżyć. Podstawę opodatkowania możemy obniżyć o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań,
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło,
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które powiększają podstawę opodatkowania.

W pierwszych trzech przypadkach wystawca faktury korygującej może obniżyć podstawę opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w pierwotnej fakturze z wykazanim podatkiem, pod warunkiem że uzyska potwierdzenie jej odbioru.

Potwierdzenie jest konieczne również w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Obowiązek uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę określa art. 29a ust. 13 ustawy. Wynika z niego, że sprzedawca może dokonać korekty „in minus”, pod warunkiem że będzie posiadał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono taką fakturę.

2.1. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca uzyskał potwierdzenie ich odbioru

Obowiązek posiadania potwierdzenia odbioru dotyczy faktur korygujących faktury z wykazanim VAT.

Ponadto sprzedawca nie musi uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej w przypadku korekty rozliczenia (art. 29a ust. 15 ustawy):

- eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy.

Termin uzyskania faktury korygującej przez nabywcę i potwierdzenia odbioru przez sprzedawcę wyznacza datę korekty. I tak, jeśli:

- sprzedawca uzyskał potwierdzenie odbioru faktury korygującej przed upływem terminu na złożenie deklaracji VAT za okres, w którym nabywca otrzymał tę faktu-

rę – dokonuje korekty w rozliczeniu za okres, w którym nabywca otrzymał fakturę korygującą;

Należy pamiętać, że aby móc rozliczyć fakturę korygującą w tym terminie, z potwierdzenia musi wynikać data jej odbioru przez nabywcę.

- sprzedawca uzyskał potwierdzenie odbioru faktury korygującej po upływie terminu na złożenie deklaracji VAT za okres, w którym nabywca otrzymał tę fakturę – dokonuje korekty w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma potwierdzenie odbioru faktury korygującej.

Przykład 31

Sprzedawca wystawił 24 lutego fakturę korygującą i przesłał ją odbiorcy. 7 marca uzyskał potwierdzenie otrzymania przez nabywcę przesyłki pocztowej zawierającej korektę. Z potwierdzenia wynikało jednak, że nabywca odebrał przesyłkę 2 marca. W takiej sytuacji sprzedawca mógł rozliczyć fakturę korygującą w deklaracji za marzec.

Przykład 32

Sprzedawca wystawił 27 stycznia fakturę korygującą „in minus”. Przyczyną sporządzenia korekty był zwrot części towaru. Sprzedawca przesłał dwa egzemplarze faktury korygującej nabywcy, prosząc o ich podpisanie i zwrotne odesłanie jednego egzemplarza. Nabywca otrzymał korektę 29 stycznia, lecz odesłał ją sprzedawcy w późniejszym terminie. Sprzedawca uzyskał potwierdzenie dopiero 28 lutego. Sprzedawca i nabywca rozliczają podatek od towarów i usług miesięcznie.

W takiej sytuacji sprzedawca był uprawniony do rozliczenia korekty w deklaracji za luty. Nabywca otrzymał wprowadzić korektę jeszcze w styczniu, jednak sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia przed upływem terminu do złożenia deklaracji VAT za styczeń. Termin ten upływał 25 lutego. Nabywca był natomiast zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc, w którym fakturę korygującą otrzymał, tj. w rozliczeniu za styczeń.

2.2. Forma potwierdzenia odbioru faktury korygującej

Ustawodawca, nie precyzując sposobu, w jaki należy dokonać potwierdzenia odbioru, pozostawia stronom transakcji pełną swobodę w tym zakresie. Potwierdzenie może być więc realizowane w dowolnej formie, poprzez:

- tradycyjny podpis na korekcie,
 - uzyskanie potwierdzenia odebrania przesyłki pocztowej poleconej,
- czy też mieć formę elektroniczną.

Te wszystkie sposoby są powszechnie akceptowane przez organy podatkowe, jeśli pozwalają bezspornie ustalić, że nabywca otrzymał fakturę korygującą (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 12 marca 2015 r., sygn. ILPP1/443-1186/14-2/AI).

Obecnie organy podatkowe uznają, że za moment uzyskania potwierdzenia otrzymania elektronicznej faktury korygującej przez nabywcę można przyjąć chwilę, w której sprzedawca otrzymał na swoją skrzynkę pocztową zwrotny komunikat o przekazaniu wiadomości e-mail z załącznikiem w postaci e-faktury na serwer poczty przychodzącej kontrahenta (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 października 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.434.2019.1.JG).

Dlatego ze względu na pełną w zasadzie dowolność stosowanych form potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę sytuacji, w których potwierdzenia takiego nie uzyskano, traktowane są jak wyjątki i wymagają odpowiedniego udokumentowania.

2.3. Rozliczenie faktur korygujących, gdy sprzedawca nie uzyskał potwierdzenia ich odbioru

Generalnie, przy założeniu dobrej woli obu stron transakcji, dokonanie potwierdzenia w jakiegokolwiek formie nie nastręcza większych trudności. Problemy mogą natomiast pojawiać się w przypadku sporów między kontrahentami, zwłaszcza odnoszących się do tej konkretnej transakcji, której korekta dotyczy. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania faktury korygującej może być wówczas znacznie utrudnione czy wręcz niemożliwe.

Ustawodawca przewidział w takiej sytuacji możliwość rozliczenia korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej (art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT). Z regulacji tych wynika, że sprzedawca może skorygować rozliczenie, gdy nie uzyskał potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej. Dodatkowym warunkiem skorzystania z tego uprawnienia jest, aby z posiadanej dokumentacji sprzedawcy wynikało, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, iż transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej.

Podatnik nie powinien jednak rezygnować z uzyskania potwierdzenia odbioru korekty, uzasadniając to trudnościami technicznymi bądź brakiem współpracy ze strony kontrahenta. Założenie z góry, że kontrahent będzie unikał odebrania faktury korygującej, i rezygnacja z podejmowania jakichkolwiek działań w tym zakresie z pewnością nie wypełniają przesłanek wskazanych w art. 29a ust. 15 pkt 4 ustawy o VAT. W konsekwencji nie umożliwią dokonania na tej podstawie korekty obniżenia podatku należnego.

Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądowym. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 24 lutego 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 2386/14) stwierdził, że:

WSA (...) zasadą podstawową do obniżenia kwoty podatku należnego w związku ze zwrotem towaru jest posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Skład orzekający akceptował, że Spółka może nie posiadać potwierdzenia odbioru faktury korygującej, jednakże na podstawie innych

dowodów (korespondencji mailowej, dokumentów księgowych potwierdzających dokonanie korekty) powinna być w stanie udowodnić, że konsultantka, na rzecz której wystawiła fakturę VAT pierwotną, a następnie fakturę korygującą, zapoznała się z treścią tej faktury korygującej lub że akceptuje ten stan rozliczeń. Podnoszono jednocześnie, że podatnik (...) ma obowiązek udowodnić, a więc przy pomocy jakichkolwiek środków dowieść, że odbiorca ma świadomość istnienia faktury korygującej.

Sprzedawca powinien zatem każdorazowo dochować należytej staranności przy realizowanych próbach doręczenia faktury korygującej. Gdy pomimo to nie udało się uzyskać od nabywcy potwierdzenia otrzymania korekty, wymagane będzie udokumentowanie, że nabywca posiada wiedzę odnośnie do dokonania transakcji na warunkach wynikających ze sporządzonej faktury korygującej.

2.4. Udokumentowanie prawa do korekty mimo braku potwierdzenia odbioru faktury korygującej

Ustawodawca nie precyzuje w żaden sposób, jak należy dokumentować próby doręczenia faktury korygującej oraz dowodzić, że nabywca towaru lub usługobiorca wie o zrealizowaniu transakcji zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. Dopuszczalne są tym samym wszelkie formy, które jednoznacznie będą te okoliczności potwierdzać.

Pomocne w tym względzie mogą być wskazówki TSUE z wyroku z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Kraft Foods Polska SA. Trybunał wskazał, że:

TSUE (...) w tym celu mogą posłużyć kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub usług celem wysłania potwierdzenia odbioru oraz, jak podniosła KFP na rozprawie – co nie zostało w tym aspekcie zakwestionowane – dowody zapłaty lub przedłożenie dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług.

2.4.1. Udowodnienie próby doręczenia faktury korygującej

Podatnik, który nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, powinien więc przede wszystkim posiadać dokumenty, z których wynikają próby doręczenia korekty nabywcy. Dokumentem takim może być przykładowo:

- zwrócona, niepodjęta przez nabywcę przesyłka polecona, którą wysłano fakturę korygującą,
- pozostała korespondencja kierowana do kontrahenta w związku z wystawieniem faktury korygującej.

Korespondencja ta może być również realizowana w formie elektronicznej. Spełnienie tego warunku zasadniczo nie powinno nastręczać większych trudności.