



e-book

KOREKTY ROZLICZEŃ VAT

stan prawny 19 maja 2017 r.

Aneta Szwęc

1. Jak rozliczyć korektę spowodowaną zwrotem towarów	3
2. Jak rozliczyć korektę w ramach odwrotnego obciążenia – skutki u dostawcy i nabywcy	10
3. W jakim terminie rozliczać korekty, gdy nie potrzeba potwierdzenia odbioru faktury korygującej	15
4. Jak skorygować transakcję zadeklarowaną w niewłaściwym okresie rozliczeniowym	20
5. Jak przebiega odliczenie VAT u nabywcy i jego korekta, gdy stwierdził błąd	23
6. Jakie są zasady składania korekty deklaracji VAT	27
7. Jak przebiegają korekty w jednostkach samorządu terytorialnego dotyczące okresów sprzed centralizacji	31

Korekty rozliczeń VAT

Deklaracja dla podatku od towarów i usług powinna uwzględniać wszystkie czynności wykonane przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym, zgodnie z faktycznym przebiegiem transakcji. Podatnik, który składa miesięczne lub kwartalne deklaracje VAT, w przypadku stwierdzenia jakiegokolwiek pomyłki lub błędu w rozliczeniu, powinien niezwłocznie złożyć deklarację korygującą. Jednak korekta rozliczenia podatku nie zawsze wynika z błędu. Korekty mogą być również spowodowane zwrotem towarów, przyznaniem rabatu potransakcyjnego czy zmianą ceny. Te okoliczności nie wymagają korekty deklaracji i są rozliczane na bieżąco. Niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z błędem, czy z nowym zdarzeniem po dokonaniu transakcji, każde z nich musi znaleźć swoje odzwierciedlenie we właściwym okresie rozliczeniowym, za który składana jest deklaracja VAT lub jej korekta.

1. Jak rozliczyć korektę spowodowaną zwrotem towarów

Zwrot towarów zwykle jest skutkiem reklamacji złożonej przez nabywcę, ale nie jest to reguła. Powoduje on obniżenie podstawy opodatkowania (art. 29a ust. 10 pkt 2 ustawy o VAT). Jeżeli sprzedaż towaru została udokumentowana fakturą, to jego zwrot powinien być potwierdzony wystawieniem faktury korygującej. Wynika to z art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT. Z kolei zwrot towaru, którego sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej, wymaga ujęcia w odrębnej ewidencji, na której elementy wskazują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2013 r. poz. 363 (zwanego dalej: rozporządzeniem ws. kas).

1.1. Zwrot towarów u dostawcy i nabywcy – zasady ogólne

Termin obniżenia podatku należnego przez dostawcę. Na moment zmniejszenia podstawy opodatkowania wraz z kwotą podatku, spowodowanego zwrotem towaru, wskazuje art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem warunkiem obniżenia podstawy opodatkowania określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem jest otrzymanie przez podatnika przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia jej odbioru. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskał.

O dacie obniżenia podatku należnego wynikającego z faktury korygującej decyduje więc kolejno:

- 1) data potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę – jeśli sprzedawca otrzyma to potwierdzenie przed terminem złożenia deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nabywca potwierdził odbiór korekty,
- 2) data otrzymania przez sprzedawcę potwierdzenia odbioru faktury korygującej – jeśli sprzedawca otrzymał to potwierdzenie w terminie późniejszym niż opisany w pkt 1.

PRZYKŁAD

24 kwietnia nabywca zwrócił dostawcy towar. W tym samym dniu dostawca udokumentował zwrot wystawioną fakturą korygującą. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę dostawca otrzymał 15 maja. Z potwierdzenia wynika, że nabywca odebrał fakturę korygującą 28 kwietnia. Sprzedawca obniży podatek należny wynikający z faktury korygującej w rozliczeniu za okres, w którym nabywca odebrał fakturę korygującą, czyli w deklaracji VAT-7 za kwiecień.

PRZYKŁAD

24 kwietnia nabywca zwrócił dostawcy towar. W tym samym dniu dostawca udokumentował zwrot wystawioną fakturą korygującą. Potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę dostawca otrzymał 20 czerwca. Z potwierdzenia wynika, że nabywca odebrał fakturę korygującą 28 kwietnia. Sprzedawca rozliczy fakturę korygującą w deklaracji VAT-7 za czerwiec. Jeśli sprzedawca otrzymałby potwierdzenie odbioru faktury korygującej przez nabywcę w kolejnych miesiącach, np. 20 lipca, wówczas obniżenia podatku należnego wynikającego z tej korekty dokona w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym uzyskał potwierdzenie, czyli w tym przypadku w deklaracji podatkowej za lipiec.

Należy podkreślić, że jeżeli sprzedawca uznał reklamację nabywcy i zwrócił mu z tego tytułu środki pieniężne, ale uznaniu reklamacji nie towarzyszy faktyczny zwrot towaru przez tego nabywcę (ponieważ np. poniesione przez dostawcę dodatkowe koszty związane z obsługą zwrotu towaru są wyższe niż wartość tego towaru), to taka sytuacja wyklucza prawo do obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty VAT. Tak uznał Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 29 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1043/15-2/IZ/MMA), z której wynika, że:



(...) obniżenia podstawy opodatkowania Spółka nie będzie mogła dokonać w przypadku zwrotu klientowi pełnej ceny zakupionego przez niego towaru przy jednoczesnym braku zwrotu towaru przez klienta. Taka sytuacja nie została wymieniona w cyt. powyżej art. 29a ust. 10 ustawy. W punkcie 2 tego przepisu wskazano wyraźnie na możliwość dokonania obniżenia podstawy opodatkowania tylko w przypadku gdy towar podlega zwrotowi, a taka sytuacja w analizowanej sprawie nie będzie występować.

W takim przypadku optymalnym rozwiązaniem jest udzielenie nabywcy rabatu np. na 99% ceny wadliwego towaru. Towar pozostaje wówczas u nabywcy, a dostawca na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 1 w związku z art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT, tj. na skutek obniżki ceny w formie rabatu, może wystawić fakturę korygującą. Po otrzymaniu potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę dokonać obniżenia VAT o kwotę, która wynika z tej korekty.

Termin zmniejszenia podatku naliczonego przez nabywcę. Z kolei nabywca, który dokonał zwrotu towarów, jest zobowiązany do zmniejszenia podatku naliczonego w trybie art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że w przypadku gdy nabywca towaru otrzymał fakturę korygującą, o której mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, jest on obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym fakturę korygującą otrzymał. 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.

PRZYKŁAD

28 lutego nabywca rozliczający VAT za okresy miesięczne kupił towary udokumentowane otrzymaną w tym samym dniu fakturą. Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury przysługuje nabywcy w rozliczeniu za luty, marzec oraz kwiecień.

24 marca nabywca zwrócił dostawcy część towarów. W tym samym dniu dostawca udokumentował ten zwrot wystawioną fakturą korygującą, którą nabywca otrzymał 28 marca.

I wariant – nabywca odliczył podatek naliczony wynikający z faktury pierwotnej w deklaracji VAT-7 za luty.

Otrzymanie faktury korygującej w związku ze zwrotem części towarów powoduje powstanie obowiązku zmniejszenia podatku naliczonego o kwotę, która wynika z korekty, w rozliczeniu za miesiąc jej otrzymania, czyli w deklaracji VAT-7 za marzec.

II wariant – nabywca nie odliczył podatku naliczonego, który wynika z faktury pierwotnej, ani w deklaracji VAT-7 za luty, ani w deklaracji VAT za marzec. Kwotę tego podatku odliczył dopiero w deklaracji VAT-7 za kwiecień (bo miał do tego prawo).

Kwotę podatku naliczonego wynikającą z faktury pierwotnej oraz kwotę zmniejszającą podatek naliczony wynikającą z otrzymanej faktury korygującej podatnik rozliczy w jednej deklaracji VAT-7 za kwiecień.

1.2. Zwrot towarów z pominięciem pośrednika

W praktyce rozliczenie reklamacji z tytułu zwrotu towarów może przebiegać następująco:

- ostateczny nabywca reklamuje towar u sprzedawcy, u którego go kupił, a sprzedawca-pośrednik składa reklamację do producenta (lub innego podmiotu w roli gwaranta),
- ostateczny nabywca reklamuje towar bezpośrednio do producenta (lub innego podmiotu w roli gwaranta), tj. z pominięciem sprzedawcy-pośrednika.

W pierwszym przypadku, przy założeniu, że sprzedaż nastąpiła wyłącznie między podmiotami gospodarczymi, sprzedawca-pośrednik w związku z uwzględnieniem reklamacji wystawia fakturę korygującą na rzecz ostatecznego nabywcy. Natomiast producent wystawia fakturę korygującą na rzecz sprzedawcy-pośrednika. W rezultacie termin obniżenia podatku należnego jest ustalany w sposób określony przez art. 29a ust. 13-16 ustawy o VAT.

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

