



Korygowanie transakcji objętych odwrotnym obciążeniem



KORYGOWANIE TRANSAKCJI OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM



Przygotowaliśmy dla Ciebie pomocny poradnik, w którym znajdziesz cenne wskazówki.

Zapraszamy do lektury.

Wersja 1.1.

Stan prawny zawartych treści: styczeń 2019 r.

Nie ponosimy odpowiedzialności za ew. konsekwencje zastosowania naszych porad.

W razie wątpliwości skontaktuj się z nami: bok@ifirma.pl

Spis treści

Korygowanie transakcji objętych odwrotnym obciążeniem	4
Korekty związane ze zmianą przepisów	4
Zaliczki na usługi budowlane wpłacone w 2016 r. a wykonanie w 2017	4
Korekty związane ze zmianą przepisów	8
Błędne wystawienie faktury zaliczkowej z naliczeniem VAT	8
Błędne wystawienie faktury zaliczkowej i końcowej z naliczeniem VAT	15
Błędne wystawienie faktury sprzedaży z naliczeniem VAT	21
Błędne wystawienie faktury z zastosowaniem odwrotnego obciążenia	26
Korekty związane ze zmianą warunków transakcji	30
Zwiększenie wartości zamówienia przed jego realizacją (przekroczenie limitu 20 tys. zł) po wpłacie zaliczki	30
Zwiększenie wartości zamówienia (przekroczenie limitu 20 tys. zł) po wpłacie zaliczki i dostawie części towarów	34
Zmniejszenie wartości zamówienia (poniżej 20tys. zł) przed dostawą towarów a po wpłacie zaliczki	40
Zmniejszenie wartości zamówienia poniżej 20 tys. zł po realizacji transakcji	40
Zmiana statusu podatkowego jednej ze stron	41
Korekty związane np. ze zwrotem towarów, zmianami cen lub udzieleniem rabatu po sprzedaży	47
Zwrot towarów lub udzielenie rabatu potransakcyjnego	47
Pomyłka w cenie	50
Wskazanie poszczególnych pól w deklaracjach	51
Deklaracja VAT-7	51
Informacja podsumowująca w obrocie krajowym VAT-27	53

KORYGOWANIE TRANSAKCJI OBJĘTYCH ODWROTNYM OBCIĄŻENIEM

Ogólną zasadą w rozliczeniu podatku VAT jest to, że podmiotem zobowiązanym do naliczenia i odprowadzenia podatku VAT jest sprzedawca. Od tej zasady obowiązują jednak wyjątki. W obrocie krajowym dotyczą one usług budowlanych wymienionych w **zał. 14** ustawy o VAT oraz towarów wymienionych w **zał. 11** ustawy o VAT.

Pozostałe warunki, które muszą być spełnione aby nabywca był zobowiązany do rozliczenia VAT zawarte są w art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8 oraz ust. 1c i 1h.

Podatnicy mają często problem z ustaleniem tego kto jest zobowiązany do rozliczenia VAT. Wynika to częściowo ze zmian przepisów, ale także ze zmian warunków transakcji czy pomyłek przedsiębiorców. Poniżej opisane zostały zasady podstępowania w najczęściej spotykanych sytuacjach.

Zostaną pokazane zmiany w ewidencjach oraz deklaracjach VAT-7 i **VAT-27**.

KOREKTY ZWIĄZANE ZE ZMIANĄ PRZEPISÓW

Zaliczki na usługi budowlane wpłacone w 2016 r. a wykonanie w 2017

Zmiana treści art. 17 ustawy o VAT spowodowała, iż z początkiem 2017 r. większość usług budowlanych (po spełnieniu określonych warunków) jest rozliczana na zasadzie odwrotnego obciążenia. Zgodnie z przepisami przejściowymi taki sposób rozliczania dotyczy usług świadczonych od 2017 r. W przypadku kiedy zaliczka na poczet takiej usługi została wpłacona w 2016 r. i rozliczona na zasadach ogólnych konieczne jest skorygowanie zaliczki. Transakcja musi być bowiem rozliczona w całości w ten sam sposób. Korekta zaliczki dokonywana jest, zarówno przez sprzedawcę jak i nabywcę, w okresie wykonania usługi. Warto tu dodać iż w przypadku usług budowlanych, świadczonych na rzecz firm (podatników podatku od wartości dodanej) obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury (jeśli została wystawiona w terminie).

a. Czynności u sprzedawcy

Sprzedawca w okresie wykonania usługi ma obowiązek wystawić fakturę korygującą. Od ustaleń między stronami zależy to czy kwota podatku VAT na korekcie będzie do zwrotu czy powiększy wartość netto. Przepisy nie wskazują szczególnego sposobu wystawiania tego typu korekt. Zgodnie z art. 106j ust. 2 faktura korygująca powinna zawierać takie elementy jak nazwa „faktura korygująca” lub „korekta, numer oraz datę jej wystawienia, dane z faktury korygowanej (106e 1 1-6), nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętej korektą oraz przyczynę korekty. W przypadku kiedy korekta wpływa na zmianę wartości podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego faktura korygująca powinna zawierać kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego. Dodatkowo na korekcie powinna pojawić się adnotacja „odwrotne obciążenie”.

Ważne!

Sprzedawca wystawiający korektę w związku ze zmianą sposobu rozliczenia transakcji z zasad ogólnych na odwrotne obciążenie nie musi posiadać potwierdzenia odbioru korekty przez nabywcę.

Fakturę korygującą w ewidencji i deklaracjach ujmuje w okresie wykonania usługi (dokonuje zmniejszenia wartości wcześniej wykazanej sprzedaży opodatkowanej a zwiększa wartość sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia). W tym samym okresie składa krajową informację podsumowującą z wykazaną transakcją.

b. Czynności u nabywcy

W związku z tym, że wraz ze zmianą przepisów to nabywca usługi stał się podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT ma on obowiązek poprawnego rozliczenia podatku VAT od wcześniejszej zaliczki a następnie od pozostałej kwoty wynikającej z faktury końcowej.

Rozliczenie podatku VAT należnego od wcześniej wpłaconej zaliczki należy dokonać w okresie wykonania usługi. Obowiązek taki ciąży na nabywcy nawet jeśli nie otrzymał korekty od sprzedawcy. W takiej sytuacji podstawą opodatkowania będzie kwota brutto wpłaconej zaliczki. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w ramach odwrotnego obciążenia powstanie co do zasady za okres, w którym nabywca wykazał VAT należny. Należy tu również pamiętać o ograniczeniu wynikającym z art. 86 ust. 10b pkt. 3. Zgodnie z nim warunkiem odliczenia VAT jest wykazanie podatku VAT należnego przed upływem 3 miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów lub usług powstał obowiązek podatkowy.

Przykład 1.

Założenia:

- strony transakcji – firma A i B – czynni podatnicy podatku VAT,
- przedmiot umowy – usługa budowlana wymieniona w zał. 14 ustawy o VAT (usługa tynkarska),
- Firma A świadcząc usługę na rzecz B działa jako podwykonawca,
- usługa jest opodatkowana stawką 23%,
- strony ustaliły, że przed wykonaniem usługi wpłacona zostanie zaliczka, oraz iż kwota zmniejszenia wynikająca z korekty nie będzie zwracana.

Pozostałe dane przedstawia tabela. Wartości transakcji w tabeli są kwotami brutto, gdyż strony zawierając umowę wiedziały, iż w związku ze zmianą przepisów VAT od transakcji zostanie ostatecznie rozliczony przez nabywcę.

Wartość usługi	30 000 zł
Data wpłaty zaliczki	15.12.2016 r.
Kwota zaliczki	10 tys. zł (netto: 8 130,08 zł, VAT: 1 869,92 zł)
Data wystawienia faktury zaliczkowej	20.12.2016 r.
Data wykonania usługi	10.01.2017 r.
Data wystawienia faktury końcowej	10.02.2017 r.
Wartość faktury końcowej nierozliczonej zaliczką	20 000 zł brutto

Firma A po wystawieniu faktury zaliczkowej przekazała ją nabywcy. Ten w grudniu odliczył VAT. Po wykonaniu usługi w styczniu firma A skorygowała wystawioną fakturę zaliczkową i przekazała korektę nabywcy.

a) Ujęcie poszczególnych wartości w ewidencjach sprzedawcy wyglądać będzie następująco:

Ewidencja	Grudzień 2016	Styczeń 2017	Luty 2017
Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zaliczkowa: netto: 8 130,08 zł VAT: 1869,92 zł, brutto: 10 000 zł	Faktura korygująca do zaliczki: → zmniejszenie wcześniejszego rozliczenia: netto: - 8 130,08 zł; VAT: - 1869,92 zł i brutto: - 10 000 zł → zwiększenie sprzedaży z odwrotnym obciążeniem: 10 000 zł	Faktura końcowa do zaliczki (odwrotne obciążenie): 20 000 zł
VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20	Korekta zaliczki w poz. 19 i 20 oraz sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w polu 31	Sprzedaż w polu 31
VAT-27		10 000 zł w części D	20 000 zł w części D

Fakturę końcową należało rozliczyć w dacie wystawienia dokumentu nie w dacie wykonania usługi, gdyż w tej dacie dla tej sprzedaży powstaje obowiązek podatkowy.

b) Ujęcie poszczególnych wartości w ewidencjach nabywcy wyglądać będzie następująco:

Ewidencja	Grudzień 2016	Styczeń 2017	Luty 2017
Ewidencja zakupów VAT	Faktura zaliczkowa: netto: 8 130,08 zł VAT: 1869,92 zł, brutto: 10 000 zł	Korekta otrzymanej faktury zaliczkowej: → zmniejszenie wcześniejszego odliczenia: netto: - 8 130,08 zł; VAT: - 1 869,92 zł i brutto: -10 000 zł → VAT naliczony od zakupu w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 10 000 zł, VAT 2 300zł, brutto: 12 300 zł	Faktura końcowa – podatek VAT naliczony w ramach zakupu usługi z odwrotnym obciążeniem: 20 000 zł netto, VAT: 4 600 zł, brutto: 24 600 zł
Ewidencja sprzedaży VAT	-	Korekta otrzymanej faktury zaliczkowej – VAT należny od zakupu w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 10 000 zł, VAT: 2 300 zł, brutto: 12 300 zł	Faktura końcowa - podatek VAT należny w ramach zakupu usługi z odwrotnym obciążeniem: 20 000 zł netto, VAT 4 600 zł, brutto: 24 600 zł
VAT-7	Zaliczka w poz. 45 i 46	Zmniejszenie odliczenia VAT na zasadach ogólnych – poz. 45 i 46. Rozliczenie zakupu z odwrotnym obciążeniem: poz. 45 i 46 (podatek VAT naliczony) i poz. 34 i 35 (podatek VAT należny)	Rozliczenie zakupu z odwrotnym obciążeniem: poz. 45 i 46 (podatek VAT naliczony) i poz. 34 i 35 (podatek VAT należny)

W sytuacji gdyby nabywca, jako podatnik dla tej transakcji, nie dokonał rozliczenia odwrotnego obciążenia w terminie (w styczniu) ale np. w marcu wówczas dokonuje analogicznych zapisów w styczniu i koryguje deklaracje VAT za ten okres. Takie rozliczenie będzie dla niego neutralne (podatek VAT naliczony i należny zostanie wykazany w marcu). Jeśli rozliczenia dokona np. w czerwcu wówczas podatek VAT należy w ramach odwrotnego obciążenia będzie należało wykazać w styczniu. Podatek VAT naliczony będzie mógł odliczyć na bieżąco. Taki sposób rozliczenia wynika z art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 86 ust. 10b pkt. 3 podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT w okresie powstania obowiązku podatkowego pod warunkiem uwzględnienia kwoty podatku należnego w tym okresie. Warunkiem tego jest uwzględnienie podatku należnego nie później niż w terminie 3 miesięcy od upływu miesiąca, powstania obowiązku podatkowego. W sytuacji wykazania podatku należnego po tym okresie, prawo do odliczenia przysługuje w okresie w odniesieniu, do którego nie upłynął jeszcze termin do złożenia deklaracji.

W przypadku gdy wpłacona w grudniu zaliczka rozliczana jest w kilku fakturach końcowych wówczas powyższe czynności zarówno dla sprzedawcy i dla nabywcy byłyby takie same, zmieniłyby się jedynie wartości wystawianych faktur.

Analogiczne rozliczenie wyglądałoby w przypadku dostaw towarów, dla których zaliczki zostały wpłacone w 2016 r. a które od 2017 r. zostały objęte odwrotnym obciążeniem

KOREKTY WYNIKAJĄCE Z POPEŁNIENIA BŁĘDU

Błędne wystawienie faktury zaliczkowej z naliczeniem VAT

Z początkiem 2017 r. dość częste były sytuację, iż sprzedawca otrzymując zaliczkę wystawiał fakturę zaliczkową z naliczeniem VAT mimo, iż powinien zastosować odwrotne obciążenie. **Błędne naliczenie podatku VAT przez sprzedawcę, czy brak wystawienia faktury korygującej przez sprzedawcę, nie zwalnia nabywcy z obowiązku poprawnego rozliczenia nabycia.** Ewentualne późniejsze wystawienie korekty zaliczki przez sprzedawcę pozwala na skorygowanie kwoty (jeśli w wyniku korekty zmniejsza się wartość faktury). Korekta zmniejszająca wartość ujmowana jest w okresie powstania obowiązku podatkowego.

a. Czynności u sprzedawcy

Sprzedawca po zauważeniu błędu ma obowiązek wystawić fakturę korygującą do wcześniej wystawionej zaliczki. Informacje o elementach jakie taka korekta ma zawierać opisane są w poprzednim punkcie. Podobnie jak w poprzedniej sytuacji, sprzedawca nie musi posiadać potwierdzenia otrzymania korekty od nabywcy aby mieć prawo do zmniejszenia podatku VAT należnego z wcześniej wystawionej zaliczki. Sprzedawca dokonuje korekty w okresie, w którym faktura została wykazana pierwotnie.

b. Czynności po stronie nabywcy

Postępowanie nabywcy zależne jest od tego czy rozliczył on VAT mimo błędu sprzedawcy czy czekał z rozliczeniem do momentu otrzymania faktury korygującej.

- W sytuacji kiedy nabywca czekał z rozliczeniem faktury w ramach odwrotnego obciążenia do momentu jej skorygowania przez sprzedawcę wykazuje on podatek należny w okresie powstania obowiązku podatkowego (wpłaty zaliczki). Odliczenie podatku naliczonego wygląda następująco:
 - Jeśli nie odliczył VAT z wcześniejszej zaliczki ma prawo do odliczenia podatku od tej transakcji objętej odwrotnym obciążeniem w okresie wykazania podatku VAT należnego (z uwzględnieniem

ograniczenia wynikającego z art. 86 ust. 10b pkt. 3 ustawy o VAT).

- Jeśli odliczył podatek VAT naliczony z zaliczki i minął okres 3 miesięcy od zakończenia miesiąca powstania obowiązku podatkowego wówczas koryguje odliczony VAT. Do jego odliczenia będzie uprawniony w deklaracji za bieżący okres.
- W sytuacji kiedy nabywca nie czekał na rozliczenie podatku VAT należnego do momentu otrzymania korekty ma prawo do zmniejszenia podstawy opodatkowania i VAT. Krajowa Informacja Skarbowa wskazuje, iż takiego rozliczenia należy dokonać wstecz – w okresie powstania obowiązku podatkowego dla transakcji. Sposób postępowania nabywcy w pierwszym przypadku wyjaśnia poniższy przykład.

Przykład 2

Założenia:

- Firma D czynny podatnik podatku VAT otrzymała fakturę za zakup towarów wymienionych w załączniku 11 ustawy o VAT (arkusze żeberkowe),
- towary objęte są stawką VAT 23%.

Pozostałe założenia prezentuje tabela:

Wartość wpłaconej zaliczki	12 300 zł (netto: 10 000 zł, VAT: 2 300 zł)
Data wpłaty zaliczki	15.01.2019 r.
Data wystawienia faktury korygującej	12.02.2019 r.
Wartość zaliczki po korekcie	10 000 zł (podatek VAT zostaje zwrócony nabywcy)

Postępowanie nabywcy w zależności od tego jak ujął fakturę zaliczkową i tego kiedy dokonuje korekty przedstawia tabela na kolejnej stronie:

	Minęły 3 miesiące od końca miesiąca, w którym dla nabycia transakcji powstał obowiązek podatkowy (np. czerwiec 2019 r.)	Nie minęły 3 miesiące od końca miesiąca, w którym dla transakcji powstał obowiązek podatkowy (np. luty 2019 r.)
Odliczenie VAT	Ewidencje VAT <i>Przed korektą:</i> - ewid. zakupów VAT: odliczenie VAT: 2300 zł w styczniu <i>Postępowanie w związku z korektą:</i> - zmniejszenie odliczenia VAT w styczniu: - 2300 zł i korekta deklaracji za ten okres - wykazanie VAT należnego w styczniu: 2 300 zł - odliczenie VAT należnego w czerwcu 2 300 zł Skutki zmian w deklaracjach VAT: - styczeń: zmniejszenie podatku VAT do odliczenia i wykazanie podatku VAT należnego powoduje zwiększenie zobowiązania podatkowego (zmniejszenia kwoty do przeniesienia/zwrotu) o wartość 4600 zł. Może to skutkować koniecznością zapłaty odsetek od zaległości podatkowych. - czerwiec: zwiększenie podatku VAT do odliczenia a tym samym zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego (zwiększenie kwoty do przeniesienia/zwrotu)	Ewidencje VAT <i>Przed korektą:</i> - ewid. zakupów VAT: odliczenie VAT: 2300 zł <i>Postępowanie w związku z korektą:</i> - wykazanie VAT należnego w styczniu: 2 300 zł - wykazanie VAT należnego w styczniu: 2 300 zł - odliczenie VAT należnego w czerwcu 2 300 zł Skutki zmian w deklaracjach VAT: - styczeń: wykazanie podatku VAT należnego w kwocie 2 300 zł powoduje zwiększenie wartości zobowiązania podatkowego (zmniejszenie kwoty zwrotu lub przeniesienia na kolejny okres). Może to skutkować koniecznością zapłaty odsetek od zaległości podatkowych.

	Minęły 3 miesiące od końca miesiąca, w którym dla nabycia transakcji powstał obowiązek podatkowy (np. czerwiec 2019 r.)	Nie minęły 3 miesiące od końca miesiąca, w którym dla transakcji powstał obowiązek podatkowy (np. luty 2019 r.)
Brak odliczenia VAT	Ewidencje VAT <i>Przed korektą:</i> - ewid. zakupów VAT: odliczenie VAT: 2300 zł w styczniu <i>Postępowanie w związku z korektą:</i> - zmniejszenie odliczenia VAT w styczniu: - 2300 zł i korekta deklaracji za ten okres - wykazanie VAT należnego w styczniu: 2 300 zł - odliczenie VAT należnego w czerwcu 2 300 zł Skutki zmian w deklaracjach VAT: - styczeń: zmniejszenie podatku VAT do odliczenia i wykazanie podatku VAT należnego powoduje zwiększenie zobowiązania podatkowego (zmniejszenia kwoty do przeniesienia/zwrotu) o wartość 4600 zł. Może to skutkować koniecznością zapłaty odsetek od zaległości podatkowych. - czerwiec: zwiększenie podatku VAT do odliczenia a tym samym zmniejszenie kwoty zobowiązania podatkowego (zwiększenie kwoty do przeniesienia/zwrotu)	Ewidencje VAT <i>Przed korektą:</i> brak zapisów <i>Postępowanie w związku z korektą:</i> - wykazanie VAT należnego w styczniu: 2 300 zł - odliczenie VAT należnego w styczniu 2 300 zł Skutki zmian w deklaracjach VAT: - styczeń – wykazanie tej samej kwoty podatku VAT po stronie podatku należnego i naliczonego nie wpłynie na kwotę zobowiązania wynikającą z deklaracji.

W sytuacji kiedy nabywca odliczył VAT i nie musi korygować tego zapisu a jedynie wykazać podatek VAT należy, w przepisach nie ma wskazania czy zapis dokonany w styczniu powinien być zmieniony w zakresie numeru. Tzn. - czy odliczenie VAT powinno być dokonane z numerem błędnej faktury zaliczkowej czy korekty. W tym wypadku podatnicy powinni kontaktować się z właściwym urzędem skarbowym.

Przykład 3

Założenia:

- strony transakcji – firma C i D – czynni podatnicy podatku VATtowary objęte są stawką VAT 23%.
- przedmiot transakcji – usługa wymieniona w załączniku 14 ustawy o VAT (roboty malarskie),
- usługa jest opodatkowana stawką 23%,
- strony ustaliły, iż przed wykonaniem usługi zostanie wpłacona zaliczka,
- firma C świadcząc usługi na rzecz firmy D, działa jako podwykonawca, jednak strony nie ustaliły tego w momencie podpisywania umowy, w związku z tym dokonały błędnego rozliczenia wpłaconej zaliczki.

Pozostałe dane przedstawia tabela:

Wartość usługi	30 000 zł (netto: 24 390,24 zł, VAT: 5 609,76 zł)
Data wpłaty zaliczki	05.01.2019 r.
Kwota zaliczki	12 300 zł (netto: 10 000 zł i VAT: 2 300 zł)
Data wystawienia faktury zaliczkowej	15.01.2019 r.
Data wykonania usługi	23.02.2019 r.
Wartość zaliczki po korekcie	12 300 zł
Data wystawienia faktury końcowej	27.02.2019 r.
Wartość usługi po korekcie	24 390,24 zł
Wartość usługi nierozliczonej zaliczką	12 090,24 zł

W związku z korektą strony ustaliły, iż podatek VAT wynikający z korekty zaliczki nie będzie zwracany. Ogólna wartość usługi zostaje obniżona do kwoty netto kwoty pierwotnie ustalonej.

a) Ujęcie poszczególnych wartości w ewidencjach sprzedawcy wyglądać będzie następująco:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPiR (02/2019)		Wartość usługi 24 390,24 zł	
01/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zaliczkowa: netto: 10 000 zł, VAT: 2 300 zł, brutto: 12 300 zł	Faktura zaliczkowa: netto: 10 000 zł, VAT: 2 300 zł, brutto: 12 300 zł Faktura korygująca do zaliczki: → zmniejszenie sprzedaż z naliczonym VAT: netto: -10 000 zł, VAT: - 2 300 zł, brutto: -12 300 zł → sprzedaż z odwrotnym obciążeniem 12 300 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20	Zaliczka i korekta do niej odpowiednio z plusem i z minusem w poz. 19 i 20 oraz sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w poz. 31 Skutek w kwocie do zapłaty: zmniejszenie podatku VAT do zapłaty (jeśli kwota była zapłacona powstanie nadpłata) lub zwiększenie kwoty do przeniesienia/zwrotu.
	VAT-27	-	Sprzedaż w części D (12 300 zł)
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Kwota sprzedaży nierozliczona zaliczką (sprzedaż z odwrotnym obciążeniem): 12 090,24 zł	
	VAT-7	Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w poz. 31	
	VAT-27	Sprzedaż w części D (12 090,24 zł)	

Zaliczka wpłynęła do sprzedawcy w styczniu i w tym samym okresie sprzedawca wystawił fakturę zaliczkową i przekazał ją nabywcy.

W lutym, jeszcze przed wykonaniem usługi sprzedawca ustalił, iż błędnie wystawił fakturę. Dokonał jej korekty. Strony ustaliły, iż kwota podatku VAT nie będzie zwracana. Sprzedawca tak jak w poprzednich przykładach nie musiał posiadać potwierdzenia odbioru korekty w celu zmniejszenia wcześniej wykazanego VAT. Korekta została ujęta w miesiącu pierwotnego błędnego wykazania zaliczki. Faktura końcowa została wystawiona w lutym i uwzględniała zmianę sposobu rozliczenia jaka miała miejsce w odniesieniu do zaliczki.

W związku z korektą zaliczki sprzedawca miał obowiązek skorygować złożoną deklaracje VAT-7 oraz VAT-27 jeśli została ona wcześniej złożona.

Korygując deklaracje VAT-27 sprzedawca wykazuje dane jakie były wcześniej i dane po zmianie. W przypadku zmiany danych dotyczących sprzedaży dla danego kontrahenta (zwiększenie o wartość niewykazanej zaliczki) w styczniu zaznaczamy krzyżyk w kolumnie „a” (nastąpiła zmiana danych).

Jeśli dla danego kontrahenta w styczniu nie było sprzedaży korygując deklaracje i wykazując brakującą sprzedaż nie oznaczamy krzyżyka w kolumnie „a”. W przypadku, gdy za styczeń nie została złożona informacja VAT-27 należy ją złożyć jako pierwotną deklaracje nie jako korektę. W takim wypadku najlepiej do deklaracji **dołączyć czynny żal**.

b) Ujęcie poszczególnych wartości w ewidencjach nabywcy wyglądać będzie następująco:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPIR (02/2019)		Wartość usługi 24 390,24 zł	
01/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Faktura korygująca do zaliczki – wykazanie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia netto: 12 300 zł, VAT: 2 829 zł, brutto: 15 129 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Faktura zaliczkowa: netto: 10 000 zł, VAT 2 300 zł, brutto: 12 300 zł	Faktura zaliczkowa: netto: 10 000 zł, VAT 2 300 zł, brutto: 12 300 zł Faktura korygująca do zaliczki – zwiększenie podstawy opodatkowania: netto: 2 300 zł, VAT: 529 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 45 i 46	Podatek VAT naliczony poz. 45 i 46, podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia - poz. 34 i 35. Skutki w kwocie VAT do zapłaty: wykazanie podatku VAT należnego, czego efektem jest zwiększenie kwoty do zapłaty (zmniejszenie kwoty do zwrotu do przeniesienia).
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia od wartości transakcji nierozliczonej zaliczką: netto: 12 090,24, VAT: 2 780,76 zł, brutto: 14 871 zł.	
	Ewidencja zakupów VAT	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia od wartości transakcji nierozliczonej zaliczką: netto: 12 090,24, VAT: 2 780,76 zł, brutto: 14 871 zł.	
	VAT-7	Podatek VAT naliczony poz. 45 i 46 oraz należny – poz. 34 i 35	

W związku z tym, iż nabywca dokonuje korekty rozliczenia faktury zaliczkowej przed upływem wspomnianych wcześniej 3 miesięcy – nie koryguje wcześniej dokonanego rozliczenia. Wykazuje jedynie podatek VAT należny. Dodatkowo z racji tego, iż strony ustaliły, że błędnie naliczony VAT z zaliczki nie będzie zwracany, podwyższa on podstawę opodatkowania. Po korekcie od wyższej kwoty naliczony będzie podatek VAT należny i naliczony.

Błędne wystawienie faktury zaliczkowej i końcowej z naliczeniem VAT

Możliwa jest również sytuacja kiedy strony zauważą błąd co do sposobu opodatkowania transakcji już po jej ostatecznym rozliczeniu (np. po wystawieniu faktury końcowej do wcześniej wpłaconej zaliczki). W takim wypadku korekty zmieniające sposób rozliczenia transakcji należy ująć wstecz. Dotyczy to sprzedawcy jak i nabywcy. Sposób rozliczenia ilustrują poniższe przykłady.

Przykład 4.

Założenia:

- strony (firma D i E) są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem transakcji jest towar wymieniony w załączniku 11 ustawy o VAT (druły z miedzi), jest on opodatkowany stawką 23%,
- strony transakcji umówiły się na częściową wpłatę zaliczki przed dostawą,
- strony ustaliły, iż kwota zmniejszenia wynikająca z korekty zaliczki nie będzie zwracana, wartość całkowita transakcji będzie niższa o kwotę podatku VAT,
- z końcem kwietnia 2019 r. strony zauważyły, iż transakcja została błędnie rozliczona – podatek VAT został rozliczony na zasadach ogólnych a powinien zostać rozliczony jako odwrotne obciążenie.

Pozostałe założenia zawiera poniższa tabela:

Pierwotna wartość transakcji	13 000 zł brutto (netto: 10 569,11 zł, VAT: 2 430,89zł)
Wartość transakcji po korekcie	10 569,11 zł
Wartość zaliczki	5 000 zł brutto (netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł)
Wartość rozliczenia fakturą końcową	8 000 zł brutto (netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł)
Wartość rozliczenia fakturą końcową po korekcie	5 569,11 zł
Data wpłaty zaliczki	13.02.2019 r.
Data dostawy towaru	01.03.2019 r.
Data wystawienia faktury zaliczkowej	17.02.2019 r.
Data wystawienia faktury końcowej	01.03.2019 r.

a. Czynności po stronie sprzedawcy

Sprzedawca ma obowiązek skorygować obie wystawione faktury. Korekty wystawiane są na bieżąco (kwiecień 2019 r.). Elementy jakie mają zawierać wystawione przez sprzedawcę faktury korygujące wskazane są w pierwszym punkcie. Tak jak w poprzednim przykładzie także w obecnym sprzedawca nie musi posiadać potwierdzenia odbioru faktury korygującej aby móc zmniejszyć błędnie wykazany VAT. Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPiR (03/2019)		Wartość netto sprzedaży: 10 569,11 zł	
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Zaliczka: netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł, brutto: 5 000 zł	Zaliczka: netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł, brutto: 5 000 zł Faktura korygująca do zaliczki: → zmniejszenie sprzedaży opodatkowanej na zasadach ogólnych:- 4 065,04 zł, VAT: - 934,96 zł, brutto: - 5 000 zł → wykazanie zaliczki z odwrotnym obciążeniem 5 000 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20	Zaliczka i korekta do niej w poz. 19 i 20 oraz zaliczka z odwrotnym obciążeniem w poz. 31 Skutki w kwocie do zapłaty: zmniejszenie podatku VAT należnego powoduje zmniejszenie kwoty podatku VAT do zapłaty lub zwiększenie kwoty do zwrotu/przeniesienia.
	VAT-27	-	Zaliczka z odwrotnym obciążeniem w części C (5 000 zł).

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
03/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Kwota faktury końcowej nierozliczona zaliczką: netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł. Brutto: 8 000 zł	Kwota faktury końcowej nierozliczona zaliczką: netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł, brutto: 8 000 zł Faktura korygująca do faktury końcowej: → zmniejszenie sprzedaży opodatkowanej na zasadach ogólnych: netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł, brutto: 8 000 zł, → wykazania sprzedaż z odwrotnym obciążeniem: 5 569,11 zł
	VAT-7	Sprzedaż w poz. 19 i 20	Faktura końcowa i korekta do niej w poz. 19 i 20 oraz sprzedaż z odwrotnym obciążeniem (5 569,11 zł) Skutki w kwocie do zapłaty: zmniejszenie podatku VAT należnego powoduje zmniejszenie kwoty podatku VAT do zapłaty lub zwiększenie kwoty do zwrotu/przeniesienia.
	VAT-27	-	Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w części C (5 569,11 zł).

Zgodnie z powyższą tabelą korekta sposobu rozliczenia transakcji przez sprzedawcę powoduje konieczność skorygowania deklaracji VAT za luty i marzec 2019 r. Za te same okresy należy skorygować VAT-27, jeśli informacja została złożona. W przypadku, gdyby informacja podsumowująca VAT-27 za wskazane okresy nie była składana (z powodu braku innych transakcji) należy złożyć ją jako deklarację pierwotną z czynnym żalem.

W sytuacji gdy na informacji VAT-27 za dany okres nie było sprzedaży dla danego kontrahenta, a pojawia się w wyniku korekty nie oznaczamy jej jako korekty (kolumna a i checkbox „zmiana danych”). Opcję tą zaznaczamy jeśli w VAT-27 dla danego nabywcy przed korektą wykazana była sprzedaż i w wyniku korekty ulega ona zmianie.

b. Czynności po stronie nabywcy

W przykładzie opisanym w poprzednim punkcie zostało wskazane, iż sposób rozliczenia korekty przez nabywcę zależny jest od tego czy odliczył on VAT oraz czy minął okres, o którym mowa w art. 86 ust 10b pkt. 3 ustawy o VAT (3 miesiące od zakończenia miesiąca, w którym dla danej transakcji powstał obowiązek podatkowy). W powyższym przykładzie strony transakcji zauważyły błąd zanim minął wskazany okres. Nabywca otrzymał wystawione przez sprzedawcę (fakturę i zaliczkę) w okresie ich wystawienia. W tym też okresie odliczył VAT (wydatek jest związany z prowadzoną sprzedażą opodatkowaną)

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPiR (03/2019)		Koszt w dacie wystawienia faktury końcowej: 10 569,11 zł	
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Podatek VAT należny od kwoty zaliczki w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 5 000 zł, VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Zaliczka z podatkiem VAT do odliczenia netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł	Zaliczka z podatkiem VAT do odliczenia netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł Zwiększenie kwoty podatku do odliczenia w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 934,96 zł, VAT: 215,04 zł, brutto: 1 150 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 45 i 46	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35, Podatek VAT naliczony (wcześniejsza zaliczka i kwota wynikająca z korekty): poz. 45 i 46. Skutki w podatku VAT do zapłaty: wykazanie podatku VAT należnego (w kwocie 1150 zł) przy jednoczesnym zwiększeniu podatku VAT naliczonego (215,04 zł) powoduje zwiększenie kwoty VAT do zapłaty/ zmniejszenie kwoty do zwrotu lub przeniesienia.

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
03/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Podatek VAT należny od kwoty faktury końcowej w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 5 569,11, VAT:1 280,90 brutto: 6 850,00 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Faktura końcowa z podatkiem do odliczenia netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł, brutto: 8 000 zł	Faktura końcowa z podatkiem do odliczenia netto: 6 504,07 zł, VAT: 1 495,94 zł, brutto: 8 000 zł, Zmniejszenie kwoty podatku do odliczenia w ramach odwrotnego obciążenia: netto: - 934,96, VAT: - 215,04 zł, brutto: - 1150 zł.
	VAT-7	Faktura końcowa w poz. 45 i 46	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35, Podatek VAT naliczony (wcześniejsza zaliczka i kwota wynikająca z korekty): poz. 45 i 46. Skutki w podatku VAT do zapłaty: wykazanie podatku VAT należnego (w kwocie 1280,90 zł) przy jednoczesnym zmniejszeniu podatku VAT naliczonego (215,04 zł) powoduje zwiększenie kwoty VAT do zapłaty/ zmniejszenie kwoty do zwrotu lub przeniesienia.

Mimo, iż nabywca otrzymał korekty zaliczki i faktury końcowej w kwietniu ma obowiązek rozliczyć je wstecz – w okresie powstania obowiązku podatkowego.

Z racji tego, iż strony ustaliły iż kwota VAT z korekty zaliczki nie będzie zwracana podatnik po otrzymaniu faktury korygującej zwiększa kwotę odliczenia VAT wynikającej z rozliczenia odwrotnego obciążenia. Kwotą od której wyliczany jest VAT do odliczenia jest 5 000,00 zł a nie kwota 4 065,04 zł. Podstawa opodatkowania zwiększa się o 934,96 zł. Mimo, iż podatnik dokonał odliczenia VAT na podstawie błędnej zaliczki nie koryguje tego odliczenia. Miałby taki obowiązek gdyby minął wspomniany wcześniej okres 3 miesięcy.

Analogicznie wygląda rozliczenie korekty do faktury końcowej. Tu jednak kwota do odliczenia zmniejsza się, z racji zmniejszenia kwoty pozostałej do rozliczenia na fakturze końcowej.

Zgodnie z powyższą tabelą korekta sposobu rozliczenia transakcji przez sprzedawcę powoduje konieczność skorygowania deklaracji VAT za luty i marzec 2019 r.

Błędne wystawienie faktury sprzedaży z naliczeniem VAT

Sytuacją podobną do opisanej powyżej jest wystawienie faktury sprzedaży z naliczeniem VAT w sytuacji kiedy należało zastosować odwrotne obciążenie i zauważenie tego błędu po upływie dłuższego czasu.

Przykład 5.

Założenia:

- strony (firmy A i B) są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem sprzedaży są towary wymienione w załączniku 11 ustawy o VAT (druty z miedzi) opodatkowane stawką 23%,
- we wrześniu 2018 r. sprzedawca zauważył błąd, została wystawiona i przekazana nabywcy korekta,
- strony ustaliły, iż kwota VAT z faktury zostanie zwrócona nabywcy.

Pozostałe założenia prezentuje poniższa tabela:

Data dostawy towarów	01.03.2018 r.
Data wystawienia faktury	17.03.2018 r.
Wartość transakcji	13 000 zł netto (VAT: 2 990 zł, VAT: 15 990 zł)
Data wystawienia faktury korygującej	15.09.2018 r.

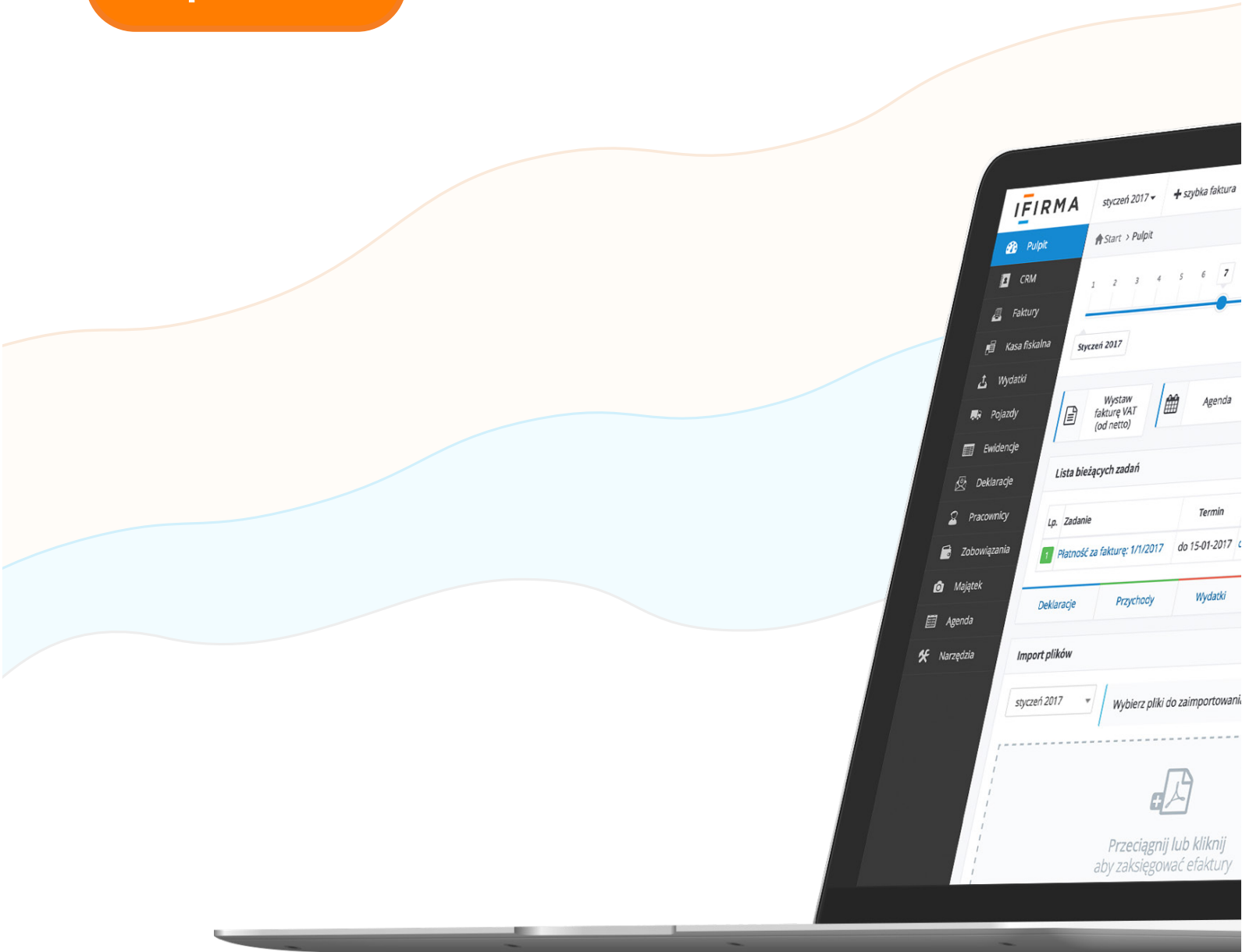
Poniżej informacja o czynnościach jakie w takiej sytuacji muszą być wykonane przez sprzedawcę i nabywcę. W przypadku nabywcy sytuacja zostanie przedstawiona w trzech przypadkach w zależności od tego czy i jak nabywca ujął otrzymaną fakturę.

Wygodny program do faktur z CRM

Nowoczesne narzędzie dla małej firmy.

- wersje mobilne (Android/iOS)
- integracje z e-commerce i Allegro
- wszystkie rodzaje faktur + e-archiwum

sprawdź



a. Czynności po stronie sprzedawcy

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPiR (03/2018)		Wartość netto sprzedaży: 13 000 zł	
03/2018	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura sprzedaży: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł	Faktura sprzedaży: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł Faktura korygująca: → zmniejszenie sprzedaży z naliczeniem VAT: netto - 13 000 zł, VAT - 2 990 zł, brutto: - 15 990 zł → sprzedaż z odwrotnym obciążeniem: 13 000 zł
	VAT-7	Sprzedaż w poz. 19 i 20	Faktura sprzedaży i korekta do niej w poz. 19 i 20 (wartości się znoszą) Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w poz. 31 Skutki w kwocie do zapłaty: zmniejszenie podatku VAT należnego a tym samym zmniejszenie kwoty VAT do zapłaty/ zwiększenie kwoty VAT do przeniesienia lub zwrotu.
	VAT-27	-	Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem w części C (15 000 zł).

Podobnie jak w poprzednich przykładach, w związku z błędem w zakresie właściwego opodatkowania transakcji sprzedawca ma obowiązek cofnąć się do okresu powstania obowiązku podatkowego. Za ten okres koryguje deklaracje VAT oraz VAT-27. Zasady korygowania VAT-27 w związku z brakiem wykazania sprzedaży zostały omówione w poprzednich przykładach.

b. Czynności po stronie nabywcy

Kroki jakie musi podjąć nabywca zależne są od tego czy i jak rozliczył otrzymaną fakturę sprzedaży. W sytuacji kiedy nabywca odliczył VAT ma obowiązek wrócić do miesiąca powstania obowiązku podatkowego. W tym okresie wykazuje podatek VAT należny w ramach transakcji z odwrotnym obciążeniem oraz koryguje VAT błędnie odliczony. Podatek VAT należny może odliczyć na bieżąco (w rozliczeniu za okres, za który nie minął jeszcze termin złożenia deklaracji VAT). Nabywca korektę otrzymał w dacie jej wystawienia, podatek VAT może odliczyć w sierpniu.

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
KPiR (03/2018)		Wartość netto sprzedaży: 13 000 zł	
03/2018	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Faktura korygująca – wykazanie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Faktura zakupu: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł	Faktura zakupu: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł Faktura korygująca – wyksięgowanie podatku VAT z błędnej faktury zakupu: netto -13 000 zł, VAT - 2 990 zł, brutto: -15 990 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 45 i 46	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia – poz. 34 i 35. Podatek VAT naliczony z faktury pierwotnej i jego zmniejszenie poz. 45 i 46 (wartości znoszą się) Skutki w kwocie do zapłaty: zwiększenie podatku VAT należnego o kwotę 2990 zł oraz zmniejszenie VAT naliczonego o taką samą kwotę powoduje zwiększenie kwoty VAT do zapłaty/ zmniejszenie kwoty VAT do zwrotu lub przeniesienia.
08/2018	Ewidencja zakupów VAT	-	Podatek VAT naliczony wynikający z odwrotnego obciążenia: netto 13 000 zł, VAT 2 990 zł, brutto: 15 990 zł
	VAT-7	-	Zakup w poz. 45 i 46

Powyższa sytuacja powoduje konieczność skorygowania deklaracji VAT za miesiąc marzec. Tu podatnik wykazuje niższą kwotę VAT do odliczenia. Najczęściej wiąże się to z koniecznością dopłaty podatku VAT z odsetkami.

W przypadku, kiedy nabywca mimo otrzymania błędnej faktury rozliczył ją poprawnie – jako transakcję z odwrotnym obciążeniem. Podatnik jako podstawę opodatkowania przyjął kwotę brutto z faktury czyli kwotę 15 990 zł.

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
03/2018	Ewidencja sprzedaży VAT	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 990 zł, VAT: 3 677,70 zł, brutto: 19 577,70 zł	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 990 zł, VAT: 3 677,70 zł, brutto: 19 577,70 zł Zmniejszenie podatku VAT należnego w wyniku korekty: netto: - 2 990 zł, VAT – 687,70 zł, brutto: - 3 677,70 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 990 zł, VAT: 3 677,70 zł, brutto: 19 577,70 zł	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 990 zł, VAT: 3 677,70 zł, brutto: 19 577,70 zł Zmniejszenie podatku VAT naliczonego w wyniku korekty: netto: - 2 990 zł, VAT – 687,70 zł, brutto: - 3 677,70 zł Skutki w kwocie VAT do zapłaty: kwota nie ulegnie zmianie.
	VAT-7	VAT należny – poz. 34 i 35, VAT naliczony – poz. 45 i 46	VAT należny – poz. 34 i 35, VAT naliczony – poz. 45 i 46
	KPiR	Koszt w kwocie: 15 990 zł	Koszt w kwocie: 15 990 zł Zmniejszenie kwoty kosztów – 2 990 zł

W powyższym przykładzie tak jak i w poprzednich nabywca ma obowiązek ująć korektę wstecz. Wykazał on podatek VAT należny we właściwym okresie także nie musi korygować wcześniejszego odliczenia i odliczać VAT na bieżąco. Dokonuje on jedynie zmniejszenia kwoty odliczonego VAT i wykazanego VAT należnego. Moment ujęcia korekty w KPiR nie jest oczywisty. W przykładzie została ujęta wstecz, nabywca uznał bowiem, iż przyczyną błędu jest „inna oczywista omyłka”.

Inaczej wyglądać będzie rozliczenie w sytuacji kiedy nabywca wcale nie ujął faktury w ewidencjach VAT.

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
03/2018	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 13 00 zł, VAT: 2 990 zł, brutto: 15 990zł
	Ewidencja zakupów VAT	-	-
	VAT-7	-	VAT należny – poz. 34 i 35, Zmiana w kwocie do zapłaty: Zwiększenie kwoty VAT do zapłaty przez wykazanie VAT należnego (zmniejszenie kwoty do zwrotu/ do przeniesienia)
	KPiR	-	Koszt w kwocie: 13 000 zł
08/2018	Ewidencja zakupów VAT	-	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 13 000 zł, VAT: 2 990 zł, brutto: 15 990zł. Zmiana w kwocie VAT do zapłaty: jej zmniejszenie przez wykazanie VAT do odliczenia.
	VAT-7	-	VAT naliczony – poz. 45 i 46

Analogicznie jak w poprzednich przykładach nabywca dokonuje ujęcia korekty wstecz. W okresie powstania obowiązku podatkowego wykazuje VAT należny, co z kolei najczęściej wiąże się z koniecznością dopłaty VAT z ewentualnymi odsetkami. Ponieważ upłynął okres o którym mowa w art. 86 ust. 10b pkt 3 Prawo do odliczenia wykazanej kwoty VAT przysługuje mu na bieżąco.

Ważne!

Warto dodać, iż wspomniany pkt. 10b ust. 3 w art. 86 dodany został z początkiem 2017 r. Stosujemy go do rozliczeń za okresy rozliczeniowe przypadające od początku 2017 r. Jeśli w powyższym przykładzie datą powstania obowiązku podatkowego byłby np. październik 2016 r. a korekta wystawiona byłby w kwietniu 2017 to nabywca miałby prawo wykazania podatku naliczonego wstecz, w tym samym okresie, w którym miał obowiązek wykazać podatek VAT należny.

Błędne wystawienie faktury z zastosowaniem odwrotnego obciążenia

Odwrotną sytuacją do powyżej opisanych jest błędne zastosowanie odwrotnego obciążenia przez sprzedawcę, mimo iż powinien on wystawić fakturę z naliczeniem VAT. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku np. błędnego sklasyfikowania sprzedawanego towaru czy świadczonej usługi, a także w sytuacji kiedy sprzedawca przed wystawieniem faktury nie sprawdzi czy nabywca jest czynnym podatnikiem podatku VAT czy nie. Poniżej przykłady opisujące powyższe sytuacje.

Przykład 6.

- Założenia:**
- firma C i D są czynnymi podatnikami podatku VAT,
 - przedmiotem sprzedaży jest towar, który nie został wymieniony w załączniku 11 ustawy o VAT. Towar jest opodatkowany stawką podstawową,
 - sprzedawca (firma C) błędnie sklasyfikował towar jako wymieniony w załączniku 11 i wystawił fakturę bez naliczania VAT,
 - po kilku miesiącach zauważył błąd i skorygował fakturę. Strony ustaliły, że kwota sprzedaży nie ulegnie zmianie (cena brutto z faktury będzie ceną brutto po korekcie) .

Pozostałe założenia w tabeli:

Data sprzedaży	15.02.2019 r.
Data wystawienia faktury	01.03.2019 r.
Wartość sprzedaży przed korektą	15 000 zł brutto
Wartość sprzedaży po korekcie	15 000 zł brutto (netto: 12 195,12 zł, VAT: 2 804,88 zł)
Data wystawienia korekty	14.04.2019 r.

a. Czynności po stronie sprzedawcy

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
02/2019	KPiR	Kwota faktury: 15 000 zł	Kwota faktury: 15 000 zł Faktura korygująca zmniejszająca: - 2 804,88 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura sprzedaży z odwrotnym obciążeniem: 15 000 zł	Faktura korygująca zmieniająca rozliczenie z odwrotnego obciążenia na zasady ogólne: → zmniejszenie sprzedaży z odwrotnym obciążeniem:- 15 000 zł, → wykazanie sprzedaży z naliczeniem VAT: netto: 12 195,12 zł, VAT: 2 804,88 zł, brutto: 15 000 zł
	VAT-7	Sprzedaż z poz. 31	Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem i korekta do niej w poz. 31 (wartości zapisów znoszą się) Sprzedaż krajowa w poz. 19 i 20 Zmiany w kwocie VAT do zapłaty: Zwiększenie kwoty VAT do zapłaty (zmniejszenie kwoty do przeniesienia. zwrotu) przez wykazanie podatku VAT należnego od sprzedaży na zasadach ogólnych
	VAT-27	Sprzedaż w części C	-

Zgodnie z zapisem w tabeli podatnik uznał, iż przyczyna korekty jest oczywista pomyłka. W związku z tym ujął fakturę korygującą w okresie wykazania kwoty przychodu pierwotnie. Sprzedawca w związku z korektą ma obowiązek skorygować deklaracje VAT-7 za okres powstania obowiązku podatkowego dla sprzedaży. Korekta zwiększająca kwotę VAT wiąże się najczęściej z koniecznością dopłaty podatku z odsetkami. Skorygować należy także informację VAT-27. Jeśli w wyniku korekty w danym okresie nie będzie sprzedaży dla danego nabywcy na korekcie wykazujemy jego dane (nazwa podmiotu i NIP) oraz wartość transakcji jako zero. Zaznaczyć należy również opcję „nastąpiła zmiana danych”.

b. Czynności po stronie nabywcy

Czynności jakie, w związku z korektą musi wykonać nabywca zależą od tego czy rozliczył on fakturę jako zakup z odwrotnym obciążeniem czy też np. ujął ją jedynie po stronie kosztów. W sytuacji kiedy nabywca nie rozliczył odwrotnego obciążenia, po otrzymaniu faktury korygującej z naliczeniem VAT, dokonuje odliczenia VAT. Odliczenia dokonuje w okresie otrzymania faktury lub jednym z dwóch kolejnych okresów. Warunkiem odliczenia jest to aby wydatek u nabywcy związany był ze sprzedażą opodatkowaną. Z kolei jeśli nabywca rozliczył nabycie jako zakup z odwrotnym

obciążeniem ma obowiązek cofnąć się do okresu, w którym dokonał pierwotnego rozliczenia zakupu. Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
02/2019	KPiR	Koszt: 15 000 zł	Koszt: 15 000 zł Faktura korygująca zmieniająca sposób rozliczenia i kwotę netto: - 2 804,88 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 000, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 000, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł Faktura korygująca zmieniająca sposób rozliczenia i kwotę netto – wartość zmniejszenia: netto: - 2 804,88, VAT: - 645,12 zł, brutto: - 3450 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 000, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 000, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł Faktura korygująca zmieniająca sposób rozliczenia: netto: - 15 000, VAT: - 3 450 zł, brutto: - 18 3450 zł Zmiana w kwocie VAT do zapłaty: zmniejszenie kwoty podatku VAT należnego przy jednoczesnym zmniejszeniu (o mniejszą kwotę) podatku naliczonego powoduje zmniejszenie kwoty VAT do zapłaty (zwiększenie kwoty do zwrotu lub przeniesienia).
	VAT-7	VAT należny: poz. 34 i 35, VAT naliczony: poz. 45 i 46	VAT naliczony: poz. 45 i 46

W wyniku korekty u nabywcy zmieniła się kwota wykazanego kosztu. Księgowania dokonał wstecz założył bowiem, iż przyczyną korekty jest oczywista omyłka. Ponieważ strony ustaliły, iż nabywca nie będzie dopłacać kwoty VAT, zmieniła się kwota kosztu, a tym samym podatnik może mieć obowiązek dopłaty zaliczki za miesiąc luty. Konieczne będzie również skorygowanie deklaracji VAT za miesiąc luty. Tu nabywca nie wykazuje podatku należnego, ale niższą niż poprzednio wartość podatku naliczonego. W związku z tym w deklaracji może pojawić się kwota do przeniesienia lub zmniejszeniu ulegnie kwota jaką podatnik był zobowiązany wpłacić. Powyższy przykład zakładał, iż kwota transakcji nie zmienia się, czyli sprzedawca z własnych środków pokryje kwotę VAT. Gdyby było inaczej – nabywca dopłacałby VAT. wówczas zmiana nie uległaby kwota kosztów, a podatnik nie wykazywałby już kwoty podatku należnego w ramach odwrotnego obciążenia, a jedynie kwotę VAT jaką ma prawo odliczyć z faktury wystawionej przez sprzedawcę (równą kwocie rozliczonej wcześniej w ramach odwrotnego obciążenia). Inną przyczyną powodującą konieczność skorygowania faktury wystawionej z odwrotnym obciążeniem

jest błędne ustalenie statusu nabywcy. Odwrotne obciążenie w transakcjach krajowych stosujemy tylko w sytuacji kiedy nabywca jest czynnym podatnikiem podatku VAT. Sprzedawca, który nie sprawdzi statusu nabywcy przed wystawieniem faktury może w błędny sposób ustalić sposób rozliczenia sprzedaży. Sytuację tą ilustruje poniższy przykład.

Przykład 7.

Założenia:

- sprzedawca firma A jest czynnym podatnikiem podatku VAT, nabywca firma B korzysta ze zwolnienia podmiotowego z VAT,
- przedmiotem sprzedaży jest usługa budowlana wymieniona w załączniku 14 ustawy o VAT (roboty tynkarskie).

Pozostałe założenia w tabeli:

Data sprzedaży	15.02.2019 r.
Data wystawienia faktury	01.03.2019 r.
Wartość sprzedaży przed korektą	15 000 zł brutto (netto: 12 195,12 zł, VAT: 2 804,88 zł)
Wartość sprzedaży po korekcie	15 000 zł brutto (netto: 12 195,12 zł, VAT: 2 804,88 zł)
Data wystawienia korekty	14.04.2019 r.

Po zauważeniu błędu strony ustaliły, iż ogólna wartość usługi nie zmieni się (nabywca nie będzie dopłacać podatku VAT).

Z racji tego, iż nabywca jest nievatowcem ujmuje on fakturę jedynie po stronie kosztów. Ogólna wartość faktury przed i po korekcie nie ulegnie zmianie. Korekta wystawiona przez sprzedawcę nie powoduje zmian w ewidencjach nabywcy. Sprzedawca w związku z wystawioną w kwietniu fakturą korygującą ma obowiązek cofnąć się do okresu, powstania obowiązku podatkowego i w tym okresie wykazać podatek VAT należny oraz skorygować wykazaną sprzedaż z odwrotnym obciążeniem. Zapisy w ewidencjach sprzedawcy wyglądają identycznie jak w przykładzie nr 6.

KOREKTY ZWIĄZANE ZE ZMIANĄ WARUNKÓW TRANSAKCJI

Powyżej opisane przykłady dotyczą sytuacji kiedy konieczność zmiany sposobu rozliczenia transakcji wynika z błędów popełnionych przez kontrahentów. Zmiana podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT może wynikać także ze zmiany w zakresie spełniania warunków stosowania odwrotnego obciążenia. Najczęściej wynika to ze zmian w zakresie statusu podatkowego jednej ze stron (rejestracja do VAT lub powrót do zwolnienia z VAT) a także ze zmiany wartości transakcji. Ta druga przyczyna dotyczy sprzedaży towarów wymienionych w poz. 28-28c załącznika 11 ustawy o VAT (np. laptopy, tablety, telefony, smartfony, procesory). Dla dostaw tych towarów dodatkowym warunkiem zastosowania odwrotnego obciążenia jest to, aby wartość dostaw w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, bez kwoty podatku przekraczała kwotę 20 tys. zł. Wartość ta może ulec zmianie. Jeśli zmiana taka ma miejsce przed dostawą czy zaliczką nie powoduje ona dodatkowych czynności. Transakcja jest rozliczana już w sposób właściwy – po zmianie. Możliwe są też sytuację kiedy zmiana wartości transakcji następuje po wpłacie zaliczki lub po dokonaniu sprzedaży. Informacje na ten temat znajdują się w poniższych punktach.

Zwiększenie wartości zamówienia przed jego realizacją (przekroczenie limitu 20 tys. zł) po wpłacie zaliczki

Zgodnie z art. 17 ust. 1 g ustawy o VAT: „W przypadku gdy po otrzymaniu całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 11 do ustawy, następuje zmiana określenia podatnika dla tej dostawy, korekty rozliczenia zapłaty w związku z tą zmianą dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym dokonano dostawy tych towarów.” Zastosowanie powyższego przepisu prezentuje poniższy przykład.

Przykład 8.

Założenia:

- sprzedawca firma A i nabywca firma B są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem sprzedaży konsole do gier (poz. 28c załącznika 11 ustawy o VAT); opodatkowane stawką podstawową,
- strony ustaliły, iż dostawa będzie obejmować 10 szt. w cenie 1500 zł brutto za sztukę (1 219,51 zł netto),
- przed dokonaniem dostawy nabywca wpłacił zaliczkę,
- przed realizacją zamówienia nabywca zdecydował się zwiększyć zamówienie o dodatkowe 10 szt.

Pozostałe założenia w tabeli:

Pierwotna wartość transakcji	15 000 zł (netto: 12 195,12 zł, VAT: 2 804,88 zł)
Wartość dostawy po zmianie	24 390,24 zł
Data wpłaty zaliczki	15.03.2019 r.
Kwota wpłaconej zaliczki	5 000 zł (netto: 4 065,04 zł, VAT:934,95 zł)
Data wystawienia faktury zaliczkowej	01.04.2019 r.
Data dostawy	17.05.2019 r.
Data wystawienia faktury końcowej	20.05.2019 r.
Kwota faktury końcowej nierozliczona za- liczką	19 390,24 zł

Zwiększenie wartości zamówienia przed jego realizacją spowodowało zmianę podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT (stał się nim nabywca). Strony ustaliły, iż w wyniku korekty nie zmieni się ogólna wartość zaliczki (VAT z zaliczki nie będzie zwracany).

a. Czynności po stronie sprzedawcy.

Dostawa miała miejsce w maju, zgodnie z art. 17 ust. 1g sprzedawca w tym okresie wystawia fakturę korygującą do wcześniejszej zaliczki i w tym okresie uwzględnia ją w ewidencjach VAT. Warto wspomnieć, iż sprzedawca może wystawić fakturę korygującą do zaliczki już w momencie zaistnienia przyczyny wystawienia korekty. Z jej rozliczeniem jednak czeka do okresu realizacji dostawy. Sprzedawca fakturę końcową wystawił już z uwzględnieniem korekty do faktury zaliczkowej.

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku ze zmianą przedstawia tabela na kolejnej stronie:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
03/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zaliczkowa z naliczeniem VAT:5 000 zł (netto: 4 065,04 zł, VAT:934,95 zł)	-
	VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20	-
	VAT-27	-	-
05/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Korekta do faktury zaliczkowej z naliczeniem VAT: → zmniejszenie zaliczki z naliczeniem VAT: - 5 000 zł (netto: - 4 065,04 zł, VAT: -934,95 zł); → zaliczka z odwrotnym obciążeniem: 5 000 zł Faktura końcowa: sprzedaż z odwrotnym obciążeniem nierozliczona zaliczką: 19 390,24 zł Zmiana kwoty do zapłaty: zmniejszenie kwoty do zapłaty (zwiększenie kwoty do zwrotu lub przeniesienia).
	VAT-7	-	Korekta zaliczki w poz. 19 i 20 Zaliczka i faktura końcowa z odwrotnym obciążeniem poz. 31
	VAT-27	-	Dostawa towarów w części C (24 390,24 zł)
	KPiR	-	Sprzedaż na kwotę 24 390,24 zł

Z powyższej tabeli wynika, iż sprzedawca w związku ze zmianą podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT nie ma obowiązku korygować deklaracji za poprzednie okresy. Zmianę ujmuje na bieżąco.

b. Czynności po stronie nabywcy

Zmiany w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku z korektą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Pierwotne rozliczenie	Rozliczenie po korekcie
04/2019	Ewidencja zakupów VAT	Faktura zaliczkowa z podatkiem VAT do odliczenia: 5 000 zł (netto: 4 065,04 zł, VAT:934,95 zł)	-
	VAT-7	Odliczenie w poz. 45 i 46	-
05/2019	Ewidencja zakupów VAT	-	Faktura korygująca do zaliczki: zwiększenie pierwotnego odliczenia w związku ze zmianą podstawy opodatkowania: netto: 934,96 zł, VAT: 215,04 zł Faktura końcowa – rozliczenie odwrotnego obciążenia od kwoty zakupu nierozliczonego zaliczką: netto: 19 390,24, VAT: 4 459,76, brutto: 23 850 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	-	Faktura korygująca do zaliczki: wykazanie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 5 000, VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł Faktura końcowa: rozliczenie odwrotnego obciążenia od kwoty zakupu nierozliczonej zaliczką: 19 390,24, VAT: 4 459,76, brutto: 23 850 zł
	VAT-7	-	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia w poz. 45 i 46; podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35 Zmiana w kwocie VAT do zapłaty:zwiększenie kwoty VAT do zapłaty (zmniejszenie kwoty do przeniesienia/ do zwrotu) wynikające z wykazania większej kwoty podatku VAT należnego niż naliczonego.
	KPiR	-	Koszt w kwocie 24 390,24 zł

Podobnie jak sprzedawca, także nabywca dokonuje rozliczenia korekty na bieżąco a dokładnie w okresie, w którym miała miejsce dostawa towarów.

W związku z tym, iż strony ustaliły że VAT z wpłaconej zaliczki nie będzie zwracany, zwiększy się podstawa opodatkowania w ramach odwrotnego obciążenia dla wpłaconej zaliczki. Nabywca od wyższej kwoty nalicza VAT oraz go odlicza. Część podatku VAT odliczył już w okresie otrzymania faktury zaliczkowej, także w okresie, w którym ma obowiązek rozliczyć odwrotne obciążenie od zaliczki, odlicza tylko pozostałą kwotę VAT.

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów z lipca 2015 r. (zmiany w zakresie mechanizmu odwrotnego obciążenia VAT): Warunkiem braku konieczności korygowania – pomniejszenia – przez nabywcę podatku naliczonego w miesiącu dostawy towarów (w tym miesiącu dokonywana jest korekta rozliczenia wcześniejszej zaliczki) – w miesiącu dostawy towarów - jest uwzględnienie przez niego w deklaracji podatkowej podatku należnego z tytułu dostawy objętej odwrotnym obciążeniem (zgodnie z informacją uzyskaną z Krajowej Informacji Skarbowej nie ma innej możliwości jak rozliczenie VAT w tym okresie).

Dla kwoty podatku VAT już odliczonej (w ramach odwrotnego obciążenia) nie stosujemy art. 86 ust. 10b pkt. 3. W analizowanym przykładzie w związku ze zmianą podmiotu zobowiązanego do odliczania VAT zwiększa się podstawa opodatkowana, a więc kwota VAT naliczonego do odliczenia w ramach odwrotnego obciążenia. Różnicę nabywca odlicza na bieżąco, już z uwzględnieniem art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT. Takie stanowisko prezentuje Krajowa Informacja Skarbowa (KIS).

Zwiększenie wartości zamówienia (przekroczenie limitu 20 tys. zł) po wpłacie zaliczki i dostawie części towarów.

Możliwa jest również sytuacja, kiedy zmiana (zwiększenie) wartości zamówienia w ramach jednolitej gospodarczo transakcji nastąpi po jej częściowej realizacji. Wówczas tak, samo jak w punkcie poprzednim następuje zmiana podmiotu właściwego do rozliczenia VAT. Korekty rozliczenia dokonanej dostawy dokonujemy w momencie zaistnienia okoliczności wskazujących na zmianę warunków realizacji dostawy.

Sytuację przedstawia poniższy przykład.

Przykład 9.

Założenia:

- sprzedawca firma A i nabywca firma B są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem sprzedaży konsole do gier (poz. 28c załącznika 11 ustawy o VAT); opodatkowane stawką podstawową,
- strony ustaliły, iż dostawa będzie obejmować 10 szt. w cenie 1500 zł brutto za sztukę (1 219,51 zł netto),
- dostawa będzie realizowana w dwóch transzach po 5 szt,
- po wpłacie zaliczki a następnie dostawie towarów z pierwszej transzy nabywca zwiększył zamówienie o dodatkowe 10 szt., w wyniku tego wartość całej transakcji przekroczyła kwotę 20 tys. netto,
- strony ustaliły, iż w związku ze zmianą podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT kwota VAT z faktury zaliczkowej nie będzie zwracana,
- kwota wpłaconej zaliczki zostanie rozliczona w całości w pierwszej partii.

Pozostałe założenia w tabeli.

Pierwotna wartość transakcji	15 000 zł brutto (netto: 12 195,12, VAT: 2 804,88 zł)
Wartość zaliczki	5 000 zł brutto (netto: 4065,04 zł. VAT: 934,96 zł)
Wartość towarów w ramach pierwszej partii	7 500 zł brutto (netto: 6097,56 zł, VAT: 1 402,43 zł)
Wartość towarów w ramach drugiej partii	7 500 zł brutto (netto: 6097,56 zł, VAT: 1 402,43 zł)
Data wpłaty zaliczki	01.02.2019 r.
Data wystawienia faktury zaliczkowej	15.02.2019 r.
Data dostawy pierwszej partii towarów	01.03.2019 r.
Data zmiany zamówienia	15.04.2019 r.
Wartość transakcji po zmianie	24 390,23 zł
Wartość nierozliczonej zaliczką pierwszej partii towarów po korekcie	1 097,58 zł (6 097,56 zł – 5 000 zł)
Wartość towarów w ramach drugiej partii po zmianie	18 292,65 zł
Data dostawy drugiej partii towarów	20.04.2019 r.

Księgowość internetowa

30 dni za darmo
Pełna kontrola nad księgowością firmy.

- fakturowanie, magazyn, CRM
- wsparcie księgowe (tel./e-mail/czat)
- wersje mobilne (Android/iOS)

sprawdź



a. Czynności po stronie sprzedawcy

Zapisy w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku ze zmianą przedstawia tabela poniżej:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zaliczkowa z podatkiem VAT do odliczenia: 5 000 zł (netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,95 zł)
	VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20
03/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura końcowa – dostawa pierwszej partii towarów – kwota nierozliczona zaliczką: brutto: 2 500 zł, (netto: 2 032,52zł, VAT: 467,48 zł
	VAT-7	Sprzedaż w poz. 19 i 20
	KPiR	Przychód w kwocie netto pierwszej partii: 6 097,56 zł
04/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca do zaliczki (dla obu partii): → zmniejszenie sprzedaży(zaliczki) z naliczeniem VAT: netto: -4065,04 zł, VAT: - 934,96 zł, brutto: - 5 000 zł → sprzedaż (zaliczka) w ramach odwrotnego obciążenia: 5 000 zł. Faktura korygująca do faktury końcowej dla pierwszej partii: → zmniejszenie sprzedaży z naliczeniem VAT (kwota nierozliczona zaliczką): - 2032,52 zł, VAT: - 467,48 zł, brutto: - 2500 zł → sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia: 1 097,58 zł Faktura sprzedaży dla drugiej partii towarów – wartość towarów w ramach odwrotnego obciążenia nierozliczona zaliczką: 18 292,65 zł
	VAT-7	Zmniejszenie sprzedaży z naliczeniem VAT w wyniku korekty: poz. 19 i 20 (- 6 097,58; -1 402,44 zł) Sprzedaż z odwrotnym obciążeniem: poz. 31 (24 390,23 zł) Zmiana kwoty VAT do wpłaty: zmniejszenie wartości podatku VAT należnego a co za tym idzie zmniejszenie kwoty VAT do wpłaty (zwiększenie kwoty do zwrotu/przeniesienia na kolejny okres)
	VAT-27	Sprzedaż w części C: (24 390,23 zł)
	KPiR	Przychód w kwocie drugiej partii 18 292,65 zł

W miesiącu lutym sprzedawca wystawia fakturę zaliczkową do otrzymanej kwoty. W marcu wystawił fakturę końcową w związku z dostawą pierwszej partii towarów. W miesiącu kwietniu w związku ze zmianą wartości umowy (powyżej 20 tys. zł netto) sprzedawca wystawia fakturę korygującą do wystawionej faktury zaliczkowej oraz do wystawionej faktury końcowej dotyczącej dostawy pierwszej partii towarów. Dokonuje zmniejszenia sprzedaży opodatkowanej na zasadach ogólnych oraz wykazuje sprzedaż z odwrotnym obciążeniem.

Dodatkowo w miesiącu kwietniu wykazana zostaje przez sprzedawcę faktura końcowa w związku z dostawą drugiej partii towarów powiększoną o ilość wynikającą z aneksu.

b. Czynności po stronie nabywcy

Zapisy w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku ze zmianą przedstawia tabela poniżej:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
02/2019	Ewidencja Zakupów VAT	Faktura zaliczkowa z naliczeniem VAT: brutto: 5 000 zł. (netto: 4 065,04 zł, VAT: 934,96 zł)
	VAT-7	Zaliczka w poz. 45 i 46
03/2019	Ewidencja zakupów VAT VAT	Faktura końcowa – dostawa pierwszej partii towarów – kwota nierozliczona zaliczką: brutto: 2 500 zł, (netto: 2 032,52 zł, VAT: 467,48 zł)
	VAT-7	Zakup w poz. 45 i 46
	KPiR	Koszt w kwocie netto pierwszej partii: 6 097,56 zł

Zakres		Zapisy w ewidencjach
04/2019	Ewidencja zakupów VAT	Faktura korygująca do zaliczki (zmiana sposobu rozliczenia na odwrotne obciążenie oraz zmiana podstawy opodatkowania): → podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia (kwota nieodliczona z zaliczki): netto: 934,96, VAT: 215,04 zł, brutto: 1 150 zł Faktura korygująca do faktury końcowej (pierwsza partia) – zmiana sposobu rozliczenia na odwrotne obciążenie → zmniejszenie podatku VAT naliczonego: - 934,96, VAT: -215,04 zł, brutto: -1 150 zł Faktura sprzedaży drugiej partii towarów: - VAT do odliczenia w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 18 292,65 zł, VAT: 4 207,31 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca do zaliczki (zmiana sposobu rozliczenia na odwrotne obciążenie oraz zmiana podstawy opodatkowania): → podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 5 000; VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł Faktura korygująca do faktury końcowej (pierwsza partia) – zmiana sposobu rozliczenia na odwrotne obciążenie: → podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 1 097,56; VAT: 252,44 zł, brutto: 1 350 zł; Faktura sprzedaży drugiej partii towarów: - VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 18 292,65 zł, VAT: 4 207,31 zł
	VAT-7	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35 (24 381,21 zł i 5 609,75 zł) Podatek VAT naliczony: poz. 45 i 46 (18 292,65; 4 207,31) Zmiana w kwocie VAT do zapłaty: zwiększenie kwoty podatku VAT do zapłaty (zmniejszenie kwoty do zwrotu/przeniesienia), będące efektem wykazania większej kwoty podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia niż naliczonego (pozostała kwota wykazana w lutym i marcu)
	KPiR	Koszt w kwocie 18 292,65 zł

Nabywca w związku z otrzymaniem w lutym faktury zaliczkowej a następnie w marcu końcowej do dostawy pierwszej partii towarów odliczył VAT.
Otrzymane faktury korygujące rozlicza na bieżąco. Na bieżąco wykazuje podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia. Warunkiem braku korekty (pomniejszenia) przez nabywcę podatku naliczonego w okresie, w którym powstała przyczyna korekty jest wykazanie w tym okresie podatku VAT należnego.
Fakturę związaną z dostawą drugiej partii zamówionych towarów rozlicza również w miesiącu kwietniu.

Zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów z lipca 2015 r. pkt. „Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT”: „W przypadku zwiększenia złożonego zamówienia o dodatkowe towary, który to fakt następuje (np. w formie aneksu do umowy) już po faktycznym dokonaniu dostawy towarów (wszystkich w ramach umowy) będących przedmiotem pierwotnej umowy, takie dodatkowe zamówienie powinno być oceniane odrębnie (jako kolejna umowa).”

Jeśli w analizowanym przykładzie aneks zwiększający zamówienie o dodatkowe 10 szt. zostałby podpisany po dostawie drugiej partii towarów, byłaby to odrębna transakcja, a w związku z tym nie zmieniałby się podmiot zobowiązany do rozliczenia VAT dla dwóch pierwszych dostaw.

Zmniejszenie wartości zamówienia (poniżej 20 tys. zł) przed dostawą towarów a po wpłacie zaliczki.

W tym wypadku również zastosowanie znajdzie art. 17 ust. 1g ustawy o VAT. Zgodnie z nim jeśli po wpłacie zaliczki ale przed dostawą towarów zmieni się podmiot właściwy do rozliczenia VAT, sprzedawca w okresie kiedy następuje dostawa towarów dokonuje korekty rozliczenia. Na bieżąco ujmuje korekty w ewidencjach. Również nabywca ujmuje korektę związaną ze zmianą sposobu rozliczenia podatku VAT na bieżąco. Przykład opisujący analogiczną sytuację znajduje się w punkcie nr 1 tej części artykułu.

Zmniejszenie wartości zamówienia poniżej 20 tys. zł po realizacji transakcji

Sposób postępowania w sytuacji kiedy po dokonaniu dostawy zamówionych towarów (wymienionych w punktach od 28-28c zał. 11 ustawy o VAT) zmieniana jest jej wartość reguluje art. 17 ust. 1f ustawy o VAT. Potwierdzają to także wyjaśnienia Ministerstwa Finansów pt. „Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT” z lipca 2015 r. Zgodnie z nimi: „W przypadku, gdy po dokonaniu dostawy (kilku dostaw) zostanie obniżona wartość jednolitej gospodarczo transakcji poniżej limitu transakcyjnego 20 000 zł brak jest podstawy do zmiany podatnika zobowiązanego do rozliczenia podatku z tytułu tej transakcji – brak konieczności korygowania rozliczenia wcześniejszych dostaw, w zakresie mechanizmu rozliczenia, tj. odwróconego obciążenia”. Dotyczy to zarówno sytuacji kiedy zmiana wartości transakcji wynika ze zmiany ceny, udzielenia upustu, ale także kiedy wynika ze zwrotu towarów. Będzie to miało zastosowanie także jeśli dostawa jest realizowana np. w kilku transzach i nabywca już po dostawie części towarów dokona zmiany wartości zamówienia. Taka zmiana nie spowoduje konieczności zmiany już wystawionych faktur, nie zmieni się też sposób rozliczenia dla kolejnych dostaw w ramach danej transakcji.

Przykład 10

Firma A i B są czynnymi podatnikami podatku VAT. Przedmiotem dostawy są towary wymienione w załączniku 11 ustawy o VAT w punkcie 28b (telefony komórkowe). Firma B zamówiła 30 szt. telefonów o łącznej wartości netto 25 tys. zł Firma A dostarczyła towar i wystawiła fakturę bez naliczenia VAT. Nabywca w okresie dostawy towarów rozliczył zakup w ramach odwrotnego obciążenia. Po kilku miesiącach firma B zwróciła 5 szt. telefonów. W wyniku tego wartość transakcji zmieniła się poniżej 20 tys. zł. Zmiana taka nie wpłynie na rozliczenie transakcji przez obie strony. Nie zmieni się podmiot zobowiązany do rozliczenia podatku VAT.

Z kolei w sytuacji kiedy po dokonaniu dostawy zwiększa się wartość transakcji (np. cena zależna jest od czynników znanych dopiero po dostawie) powyżej limitu 20 tys. zł wówczas konieczne jest skorygowanie dokonanego rozliczenia. Dokonywane jest ono w okresie zaistnienia przyczyny zmiany cen.

Zmiana statusu podatkowego jednej ze stron.

Zmiana statusu stron może polegać na rejestracji do VAT jednej lub obu stron lub też rezygnacji z VAT jednej ze stron transakcji. Zmiany te mogą mieć miejsce przed wpłatą zaliczki i tym samym dostawą towarów, po wpłacie zaliczki a przed dostawą towarów lub też po dostawie towarów. W sytuacji kiedy zmiany mają miejsce przed wpłatą zaliczki wówczas transakcja jest rozliczana już zgodnie z nowymi warunkami. Inaczej będzie kiedy zmiana ma miejsce po wpłacie zaliczki czy też po dostawie towarów/ wykonaniu usług, dla których stosujemy odwrotne obciążenie. Poniżej zostaną opisane najczęściej spotykane sytuacje, a mianowicie rozliczenia związane ze zmianą wynikającą z rejestracją nabywcy w zakresie VAT oraz jego powrotem do zwolnienia z VAT.

Przykład 11

W sytuacji kiedy nabywca powraca do zwolnienia z VAT następuje zmiana podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT. Podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT będzie sprzedawca. Rezygnacja z VAT po wpłacie zaliczki przez nabywcę, a przed dostawą towaru powoduje konieczność skorygowania rozliczenia w okresie dostawy towarów.

Założenia:

- strony transakcji – firma A i B są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem transakcji są towary wymienione w załączniku 11 ustawy o VAT (żelazostopy),
- w lutym 2019 r. strony zawarły umowę na sprzedaż towarów o wartości 15 tys. zł netto, ustalono również wpłatę zaliczki przed dokonaniem towarów w kwocie 5 tys. zł,
- po wpłacie zaliczki sprzedawca wystawił fakturę zaliczkową, przekazał ją nabywcy. Nabywca w lutym dokonał rozliczenia w ramach odwrotnego obciążenia,
- z początkiem kwietnia nabywca zrezygnował z VAT,
- w związku z tym, że podmiotem zobowiązanym do rozliczenia VAT będzie sprzedawca, strony ustaliły, iż nabywca dopłaci kwotę VAT.

Pozostałe założenia w tabeli:

Pierwotna wartość transakcji	15 000 zł netto
Wartość zaliczki	5 000 zł netto
Data wpłaty zaliczki	01.02.2019 r.
Data wystawienia faktury zaliczkowej	15.02.2019 r.
Data dostawy towarów	03.05.2019 r.
Data zmiany podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT	01.05.2019 r.
Data wystawienia faktury korygującej	03.05.2019 r.
Data wystawienia faktury sprzedaży	15.05.2019 r.

a. Czynności po stronie sprzedawcy

W związku ze zmianą podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT w okresie dokonania dostawy towarów (maj) sprzedawca wystawił fakturę korygującą. Zmniejszył w niej wartość sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia, zwiększając jednocześnie sprzedaż z naliczeniem VAT. Późniejszą fakturę końcową wystawił już normalnie z naliczeniem VAT. Zapisy w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku ze zmianą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zaliczkowa w ramach odwrotnego obciążenia: 5 000 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 31
	VAT-27	Dostawa towarów w części C
05/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca do faktury zaliczkowej: → zmniejszenie sprzedaży (zaliczki) w ramach odwrotnego obciążenia: - 5 000 zł → zwiększenie zaliczki z naliczeniem VAT: netto: 4 065,04zł, VAT: 934,96 zł, brutto: 5 000 zł Faktura końcowa do dostawy towarów (kwota nierozliczona zaliczką): netto: 10 934,66 zł. VAT: 2 515,04 zł, brutto: 13 450 zł
	VAT-7	Korekta do zaliczki: poz. 31 z minusem Sprzedaż z naliczeniem VAT (faktura zaliczkowa i końcowa): poz. 19 i 20 Zmiana kwoty VAT do wpłaty: zwiększenie kwoty VAT do wpłaty (zmniejszenie kwoty do zwrotu/przeniesienia) będące skutkiem wykazania podatku VAT należnego dla transakcji.
	VAT-27	Dostawa towarów w części C (z minusem)
	KPiR	Przychód w kwocie 15 tys. zł

b. Czynności po stronie nabywcy

W wyniku powrotu do zwolnienia z VAT przez nabywcę nie prowadzi on od maja 2019 r. ewidencji VAT. W takiej sytuacji trudno stwierdzić czy i w jaki sposób powinien on ująć fakturę korygującą do zaliczki z lutego. Zgodnie z informacją uzyskaną w KIS nabywca nie ujmuje nigdzie otrzymanej od sprzedawcy faktury korygującej. Dołącza ją, najlepiej z wyjaśnieniem do wcześniejszej zaliczki. Gdyby w powyższej sytuacji to sprzedawca powrócił do zwolnienia z VAT wówczas mimo wszystko miałby obowiązek wystawić fakturę korygującą do wcześniejszej zaliczki z odwrotnym obciążeniem. Faktura taka byłby ujmowana w składanej przez niego deklaracji VAT i VAT-27 za okres dostawy towarów. W deklaracji tej dokonałby zmniejszenia sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia (wykazałby wartości z minusem).Nabywca otrzymujący taką korektę ujmuje ją również w okresie dostawy –

zmniejsza wartość podatku naliczonego i należnego wykazaną w ramach odwrotnego obciążenia. Inną sytuacją związaną ze zmianą statusu podatkowego stron jest sytuacja kiedy nabywca rezygnuje ze zwolnienia z VAT i rejestruje się jako podatnik VAT czynny. Jeśli taka zmiana ma miejsce po dokonaniu zaliczki wówczas korekty rozliczenia dokonuje się w okresie dostawy towarów, jeśli ma miejsce po dostawie towarów wówczas dokonywana jest ona w okresie zajścia okoliczności powodujących zmianę podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT.

Przykład 12

Założenia:

- strony umowy – firma A (czynny podatnik VAT) oraz firma C (podmiot korzystający ze zwolnienia z VAT),
- przedmiotem sprzedaży jest towar wymieniony w załączniku 11 ustawy o VAT i opodatkowany stawką 23%,
- strony ustaliły, że przed dostawą towarów zostanie wpłacona zaliczka,
- po wpłacie zaliczki i dostawie części towarów nabywca zarejestrował się w zakresie podatku VAT i przekazał tę informację sprzedawcy,
- strony ustaliły, iż w wyniku korekty kwota podatku VAT zostanie zwrócona nabywcy.

Pozostałe założenia w tabeli:

Pierwotna wartość transakcji	15 000 zł netto
Wartość zaliczki	5 000 zł netto
Wartość towarów w ramach I partii	10 000 zł netto
Wartość towarów w ramach II partii	15 000 zł netto
Data wpłaty zaliczki	01.02.2019 r.
Data wystawienia faktury zaliczkowej	15.02.2019 r.
Data dostawy pierwszej partii towarów	03.04.2019 r.
Data wystawienia faktury na pierwszą partię towarów	17.04.2019 r.
Data rejestracji nabywcy do VAT	01.05.2019 r.
Data wystawienia faktury korygującej	03.05.2019 r.
Data dostawy drugiej partii towarów	01.06.2019 r.
Data wystawienia faktury sprzedaży	15.06.2019 r.

W fakturze końcowej do pierwszej partii towarów została rozliczona cała zaliczka.

a) Czynności po stronie sprzedawcy

W związku z rejestracją nabywcy w zakresie VAT (maj) sprzedawca wystawił w tym okresie fakturę korygującą do wystawionej faktury zaliczkowej i końcowej do pierwszej partii dostarczonych towarów. W fakturze korygującej sprzedawca dokonał zmniejszenia wartości sprzedaży z naliczeniem VAT a zwiększył wartość sprzedaży bez naliczenia VAT (w ramach odwrotnego obciążenia). Faktura związana ze sprzedażą drugiej partii towarów została wystawiona już bez naliczenia VAT i z adnotacją, iż nabywca ma obowiązek rozliczenia VAT.

Zapisy w ewidencjach i deklaracjach po stronie sprzedawcy w związku ze zmianą przedstawia tabela poniżej:

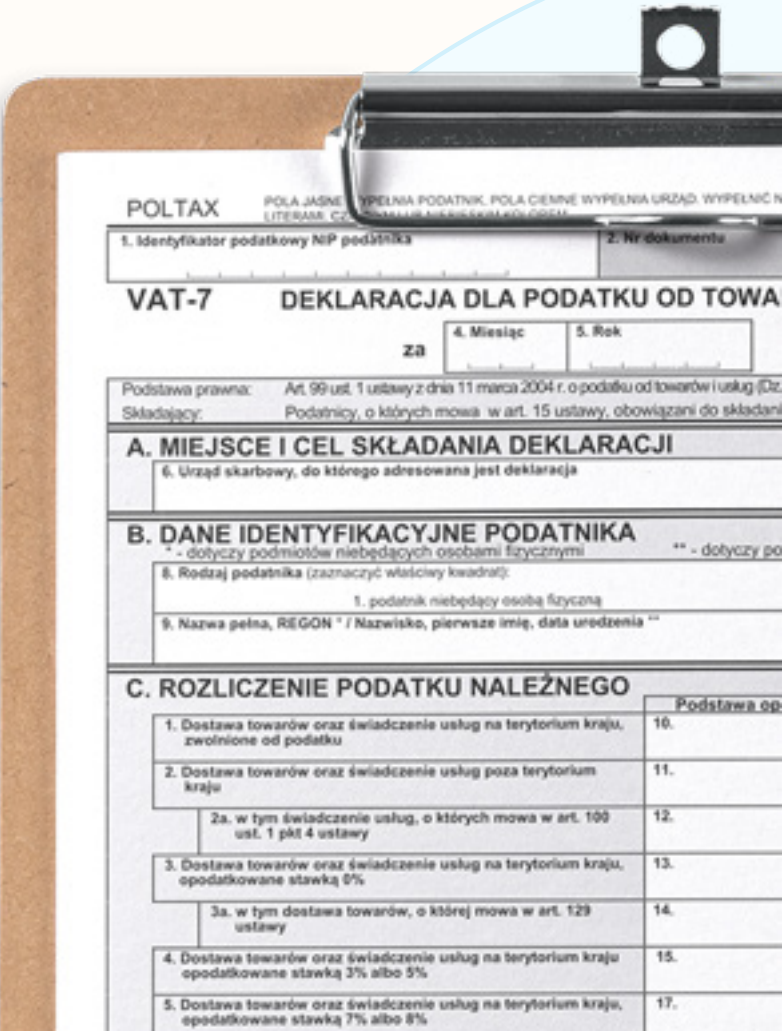
Zakres		Zapisy w ewidencjach
02/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Zaliczka z naliczeniem VAT: netto: 5 000 zł, VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł
	VAT-7	Zaliczka w poz. 19 i 20
04/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura końcowa dla I partii towarów – kwota nierozliczona zaliczką: netto: 7 000 zł, VAT: 1 610 zł, brutto: 8 610 zł
	VAT-7	Faktura końcowa z naliczeniem VAT: poz. 19 i 20,
	KPiR	Przychód w kwocie 12 000 zł
05/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca do zaliczki: → zmniejszenie wartości zaliczki z naliczeniem VAT: - 5 000 zł, VAT: -1 150 zł, brutto: - 6 150 zł → zwiększenia sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia: 5 000 zł Faktura korygująca do końcowej dla I partii towarów (kwoty nierozliczone zaliczką): → zmniejszenie sprzedaży z naliczeniem VAT: - 7 000 zł, VAT: - 1 610 zł, brutto: - 8 610 zł; → zwiększenie sprzedaży w ramach odwrotnego obciążenia: 7 000 zł Faktura końcowa do II partii towarów – sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia: 13 000 zł
	VAT-7	Korekty sprzedaży z naliczeniem VAT w poz. 19 i 20 (- 12 000 zł; - 2 760 zł) oraz sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia (25 000 zł). Zmiana kwoty VAT do zapłaty: zmniejszenie kwoty podatku VAT do zapłaty (zwiększenie kwoty do zwrotu/przeniesienia) w wyniku zmniejszenia wartości podatku VAT należnego.
	VAT-27	Sprzedaż towarów w części C (25 000 zł)
	KPiR	Przychód: 13 000 zł

Rzetelne biuro rachunkowe

Gotowe rozliczenie i zero zmartwień.

- dedykowana księgową
- reprezentacja przed ZUS i US
- pełna obsługa dokumentacji (KPiR i ryczałt)

sprawdź



b. Czynności po stronie nabywcy

Zapisy w ewidencjach i deklaracjach po stronie nabywcy w związku ze zmianą przedstawia poniższa tabela:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
04/2019	KPiR	Koszt w kwocie 14 760 zł
05/2019	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca do zaliczki: podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: 5 000 zł, VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł; Faktura korygująca do końcowej dla I partii (kwoty nierozliczone zaliczką) - podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: 7 000 zł, VAT: 1 610 zł, brutto: 8 610 zł; Faktura końcowa do II partii towarów: podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 13 000 zł; VAT: 2 990 zł, brutto: 15 990 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Faktura korygująca do zaliczki: podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: 5 000 zł, VAT: 1 150 zł, brutto: 6 150 zł; Faktura korygująca do końcowej dla I partii (kwoty nierozliczone zaliczką) - podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: 7 000 zł, VAT: 1 610 zł, brutto: 8 610 zł; Faktura końcowa do II partii towarów: podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 13 000 zł; VAT: 2 990 zł, brutto: 15 990 zł
	VAT-7	VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia poz. 34 i 35 (25 000 zł; 5 750 zł) VAT naliczony: poz. 45 i 46 (25 000 zł; 5 750 zł) Zmiana w kwocie VAT do zapłaty: kwota nie ulegnie zmianie.
	KPiR	Faktura korygująca do końcowej dla I partii: - 2 760 zł Faktura końcowa do II partii towarów: 13 000 zł

Faktura zaliczkowa wystawiona przez sprzedawcę nie jest ujmowana przez nabywcę, ponieważ ten korzystając ze zwolnienia z VAT nie prowadzi ewidencji VAT. W okresie korzystania ze zwolnienia nabywca ujmuje jedynie fakturę końcową związaną z dostawą pierwszej partii towarów w kosztach. Podobnie jak sprzedawca także nabywca dokonuje rozliczenia korekt na bieżąco. Obowiązek rozliczenia przez nabywcę podatku VAT należnego powstał w maju (okres zaistnienia przyczyny korekty). W tym samym okresie nabywca ma prawo odliczyć wykazany podatek VAT należny.

Powyższe sytuacje związane ze zmianą statusów podatkowych stron transakcji praktycznie nie pojawiają się w wyjaśnieniach Ministerstwa Finansów. Nie są to również sytuacje często spotykane w praktyce, w związku z tym w każdej tego typu sytuacji najlepszym rozwiązaniem jest wystąpienie o interpretację indywidualną.

KOREKTY ZWIĄZANE NP. ZE ZWROTEM TOWARÓW, ZMIANAMI CEN LUB UDZIELENIEM RABATU PO SPRZEDAŻY

Ostatnim rodzajem korekt jakie pojawiają się w związku z transakcjami rozliczanymi w ramach odwrotny obciążenia są korekty, które nie powodują zmiany podmiotu zobowiązanego do rozliczenia VAT. Dotyczą one np. sytuacji zwrotu towaru czy zmiany ceny po dokonaniu sprzedaży. W poniższych przykładach zmiana ceny nie wpływa na ustalenie podmiotu rozliczającego VAT.

Podobnie jak w poprzednich sytuacjach tak i tu moment rozliczenia korekty transakcji opodatkowanej w ramach odwrotnego obciążenia zależy jest od przyczyny korekty.

Przyczyna korekty	Błąd lub pomyłka	Przyczyna inna niż błąd lub pomyłka
Moment ujęcia korekty przez nabywcę	Transakcja jest korygowana wstecz tzn. w okresie powstania obowiązku podatkowego dla dostawy towarów/ świadczenia usług	Transakcja jest korygowana na bieżąco tzn. w okresie wystąpienia przyczyny uzasadniającej korektę np. - zwrot towarów – w okresie dokonania zwrotu, - obniżenie ceny. – w okresie otrzymania przez nabywcę faktury korygującej
Moment ujęcia korekty przez sprzedawcę		Transakcja jest korygowana na bieżąco tzn. w okresie wystąpienia przyczyny uzasadniającej korektę np. - zwrot towarów – w okresie dokonania zwrotu, - obniżenie ceny. – w wystawienia faktury korygującej

Powyższe zasady zostaną wyjaśnione dokładnie w kolejnych punktach.

Zwrot towarów lub udzielenie rabatu potransakcyjnego

Zgodnie z powyższą tabelą w przypadku zwrotu towarów korekta zmniejszająca wartość sprzedaży/ nabycia ujmowana jest na bieżąco (w okresie dokonania zwrotu).

Przykład 13.

Założenia:

- firma A i B są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem transakcji jest towar wymieniony w załączniku 11 ustawy o VAT (druty miedziane),
- nabywca zakupił towar 25.03.2019 r. za kwotę 15 000 zł, w dniu 25.05.2019 r. dokonał zwrotu części towarów o wartości 5 000 zł,

- sprzedawca 28.05.2019 r. wystawił fakturę korygującą,
- nabywca korektę otrzymał 01.06.2019 r.

a. Czynności po stronie sprzedawcy będą wyglądać następująco:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
03/2019	KPiR	Faktura sprzedaży: 15 000 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia: 15 000 zł
	VAT-7	Sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia w polu 31
	VAT-27	Sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia w części C
05/2019	KPiR	Faktura korygująca zmniejszająca sprzedaż: - 5 000 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura korygująca w ramach odwrotnego obciążenia: - 5 000 zł
	VAT-7	Faktura korygująca w ramach odwrotnego obciążenia w polu 31 z minusem
	VAT-27	Faktura korygująca w ramach odwrotnego obciążenia w części C z minusem

Zgodnie z powyższą tabelą sprzedawca ujmuje korektę w miesiącu maju, nie cofa się do marca i nie koryguje w związku z tym złożonych za ten okres deklaracji. Wprowadzając informację o wystawionej fakturze korygującej do informacji VAT-27 nie oznacza również pola „Tak” w kolumnie „Nastąpiła zmiana danych”.

W przypadku udzielenia rabatu potransakcyjnego rozliczenie przez sprzedawcę wyglądałoby identycznie. Tak samo jak we wcześniej opisanych sytuacjach, w przypadku korygowania faktury wystawionej w ramach odwrotnego obciążenia, sprzedawca, aby ująć korektę w ewidencjach nie potrzebuje potwierdzenia obioru faktury korygującej przez nabywcę.

b. Czynności po stronie nabywcy będą wyglądać następująco:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
03/2019	KPiR	Faktura sprzedaży: 15 000 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: netto: 15 000 zł, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 450 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia netto: 15 000 zł, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 450 zł
	VAT-7	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35; Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 45 i 46;
05/2019	KPiR	Faktura korygująca zmniejszająca zakup: - 5 000 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Zmniejszenie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia: netto: -5 000 zł, VAT: -1 150 zł, brutto: -6150 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Zmniejszenie podatku VAT naliczonego w ramach odwrotnego obciążenia: netto: -5 000 zł, VAT: -1 150 zł, brutto: -6 150 zł
	VAT-7	Zmniejszenie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 34 i 35 (z minusem); Zmniejszenie podatku VAT należnego w ramach odwrotnego obciążenia: poz. 45 i 46 (z minusem).

Nabywca tak jak sprzedawca ujmuje korektę związaną ze zwrotem towarów z maju. Nie ma tu znaczenia, iż fakturę korygującą otrzymał w czerwcu. Inaczej byłoby gdyby korekta była spowodowana udzieleniem rabatu czy obniżeniem ceny po dokonaniu sprzedaży. W takim wypadku nabywca ująłby korektę w miesiącu jej otrzymania czyli w czerwcu.

Wstecz rozliczana byłaby również faktura korygująca zwiększająca wartość sprzedaży pod warunkiem, że zmiana ta nie jest spowodowana błędem lub pomyłką. Nabywca ujmowałby korektę w okresie jej otrzymania, sprzedawca w okresie jej wystawienia.

Jeśli jednak taka sytuacja będzie miała miejsce warto wystąpić z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia czy przyczyna wystawienia korekty faktycznie zostanie uznana za zdarzenie nowe, niemożliwe do przewidzenia w momencie wystawiania faktury sprzedaży.

Pomyłka w cenie

W sytuacji kiedy po wystawieniu faktury sprzedaży sprzedawca zauważy błąd, który istniał już w momencie wystawiania faktury pierwotnej, taką korektę ujmuje wstecz, w okresie wykazania pierwotnej transakcji. Taki termin rozliczenia korekty dotyczy też nabywcy. Będzie tak zarówno w sytuacji kiedy w wyniku popełnionej pomyłki wartość transakcji została zawyżona jak i kiedy została zaniżona.

Przykład 14.

- firma B i C są czynnymi podatnikami podatku VAT,
- przedmiotem transakcji są towary wymienione w załączniku 11 ustawy o VAT (druz miedziany),
- nabywca zakupił towar 15.03.2019 r. za kwotę 15 000 zł,
- w dniu 25.05.2019 r. sprzedawca zauważył, iż zastosował nieaktualną cenę w związku z tym wartość towarów wzrosła do kwoty 15 500 zł. W związku z pomyłką w dniu 28.05.2019 r. wystawił fakturę korygującą,
- nabywca korektę otrzymał 01.06.2019 r.

a. Czynności po stronie sprzedawcy będą wyglądać następująco:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
03/2019	KPiR	Faktura sprzedaży: 15 000 zł Faktura korygująca zwiększająca sprzedaż: 500 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia: 15 000 zł; Faktura korygująca zwiększająca w ramach odwrotnego obciążenia: 500 zł,
	VAT-7	Sprzedaż oraz faktura korygująca w ramach odwrotnego obciążenia w polu 31 (15 500 zł)
	VAT-27	Sprzedaż oraz faktura korygująca w ramach odwrotnego obciążenia (15 500 zł) w części C.

W związku z ujęciem faktury korygującej w marcu podatnik będzie zobowiązany do skorygowania deklaracji VAT oraz informacji VAT-27. Wykazując nową wartość sprzedaży dla danego kontrahenta w VAT-27 zaznacza pole „Tak” w kolumnie „Nastąpiła zmiana danych”.

b. Czynności po stronie nabywcy będą wyglądać następująco:

Zakres		Zapisy w ewidencjach
03/2019	KPiR	Faktura sprzedaży: 15 000 zł Faktura korygująca zwiększająca sprzedaż: 500 zł
	Ewidencja sprzedaży VAT	Faktura zakupu w ramach odwrotnego obciążenia: podatek VAT należny: netto: 15 000 zł, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł Faktura korygująca zwiększająca zakup w ramach odwrotnego obciążenia – podatek VAT należny: netto: 500 zł, VAT: 115 zł, brutto: 615 zł
	Ewidencja zakupów VAT	Faktura zakupu w ramach odwrotnego obciążenia: podatek VAT naliczony: netto: 15 000 zł, VAT: 3 450 zł, brutto: 18 3450 zł Faktura korygująca zwiększająca zakup w ramach odwrotnego obciążenia – podatek VAT naliczony: netto: 500 zł, VAT: 115 zł, brutto: 615 zł
	VAT-7	Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia (kwota dla całej transakcji) w polach 34 i 35, Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia (kwota dla całej transakcji) w polach 45 i 46

Z tabeli wynika, iż nabywca ujął korektę wstecz – w marcu. Ujęcie korekty nie spowodowało zmiany kwoty VAT jaką był zobowiązany zapłacić za miesiąc marzec. Tak samo byłoby, gdyby nabywca otrzymał fakturę korygującą po okresie wskazanym w art. 86 ust. 10b pkt. 3, czyli np. we wrześniu. Wówczas mimo upływu okresu wskazanego w art. 86 ust. 10b pkt 3 nabywca miałby prawo odliczyć podatek VAT naliczony w okresie powstania obowiązku podatkowego. Takie stanowisko odnośnie stosowania art. 76 ust. 10 pkt 3 prezentuje KIS.

WSKAZANIE POSZCZEGÓLNYCH PÓL W DEKLARACJACH

Deklaracja VAT-7

W powyższych przykładach numery pól odnoszą się do druku w wersji 19. Poniżej wskazane zostały zasady ujęcia poszczególnych zapisów w deklaracji.

a. Podatek VAT należny rozliczany na zasadach ogólnych oraz jego zmniejszenie wykazywane przez sprzedawcę – pola 19 i 20

Zgodnie z objaśnieniami MF w polach tych wykazujemy dostawę towarów lub świadczenie usług opodatkowane stawkę 22% lub 23%. Wykazujemy tu sprzedaż, dla której sprzedawca zobowiązany jest do naliczenia i odprowadzenia do US podatku VAT. W polu 19 wpisywana jest kwota netto

(podstawa opodatkowania) a w polu 20 podatek VAT należny. Kwoty w tych polach wykazywane są w okresie powstania obowiązku podatkowego. Najczęściej jest to:

C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO		
	Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
1. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku	10.	
2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju	11.	
2a. w tym świadczenie usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy	12.	
3. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 0%	13.	
3a. w tym dostawa towarów, o której mowa w art. 129 ustawy	14.	
4. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 5%	15.	16.
5. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 7% albo 8%	17.	18.
6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 22% albo 23%	19.	20.

okres dostawy towarów lub wykonania usługi a także okres otrzymania zaliczki (jeśli ma miejsce przed dostawą towarów lub świadczeniem usługi). W powyższych polach ujmowane są także faktury korygujące dla tej sprzedaży (wartości ujemne).

b. Sprzedaż w ramach odwrotnego obciążenia (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8) oraz jej zmniejszenia. – pole 31

11. Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	27.	28.
12. Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	29.	30.
13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)	31.	
14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)	32.	33.

Sprzedawca dokonujący dostaw lub świadczący usługi, które zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 są opodatkowane u nabywcy nie wykazuje na fakturach i ewidencjach VAT podatku należnego. W związku z tym w deklaracji uzupełnia tylko pole 31. Wpisuje w nim, łącznie dla wszystkich tego typu sprzedaży, kwotę podstawy opodatkowania czyli wartość z faktur bez naliczenia VAT. W polu 31 ujmowane jest także ewentualne zmniejszenie tej sprzedaży. Kwota zmniejszenia wpisywana jest z minusem.

c. Podatek VAT należny w ramach odwrotnego obciążenia (zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8) oraz jego zmniejszenie– rozliczenie przez nabywcę – pola 34 i 35

13. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia dostawca)	31.	
14. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)	32.	33.
15. Dostawa towarów oraz świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 lub 8 ustawy (wypełnia nabywca)	34.	35.

Nabywca towarów lub usług, który zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 zobowiązany jest do rozliczenia podatku VAT od nabycia. W polach 34 i 35 wpisuje odpowiednio podstawę opodatkowania i podatek VAT należny. Podatek VAT należny naliczany jest wg stawki właściwej dla danego towaru lub usługi.

We wskazanych polach wykazywane są tego typu nabycia bez względu na stawkę VAT. W przypadku konieczności zmniejszenia podatku VAT należnego rozliczanego przez nabywcę w ramach odwrotnego obciążenia, kwoty we wskazanych polach ujmowane są z minusem.

d. Podatek VAT naliczony w ramach odwrotnego obciążenia – rozliczenie przez nabywcę – pola 45 i 46

D.2. NABYCIE TOWARÓW I USŁUG ORAZ PODATEK NALICZONY Z UWZGLĘDNIENIEM KOREKT		
	Wartość netto w zł	Podatek naliczony w zł
Nabycie towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych	43.	44.
Nabycie towarów i usług pozostałych	45.	46.

Podatnik dokonujący nabycia towarów lub usług rozliczanych odwrotnym obciążeniem (np. zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt. 7 lub 8) ma prawo odliczenia wykazanego powyżej podatku VAT należnego o ile dokonany przez niego zakup związany jest ze sprzedażą opodatkowaną. Jest to oczywiście zasada ogólna, ponieważ prawo do odliczenia zależne jest również od tego czy został wykazany podatek należy oraz od tego kiedy nabywca dokonuje rozliczenia.

Podatek VAT należny staje się podatkiem naliczonym i ujmowany jest w polach 45 i 46 (odpowiednio kwota netto i VAT). W sytuacji, gdy nabycie dotyczy towarów lub usług zaliczanych przez podatnika do środków trwałych, wtedy kwoty ujmowane są w polach 43 i 44.

Informacja podsumowująca w obrocie krajowym VAT-27

W powyższych przykładach wskazanie poszczególnych części druku odnosi się do jego drugiej wersji. Poniżej wskazanie zasad ujęcia poszczególnych zapisów w krajowej informacji podsumowującej. Informacja podsumowująca w obrocie krajowym składana jest tylko przez sprzedawcę.

a. Dostawa towarów, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt. 7 podatnikiem jest nabywca oraz jej zmniejszenia – część C

C. INFORMACJA O DOSTAWACH TOWARÓW, do których ma zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 7 ustawy			
Nastąpiła zmiana danych	Nazwa lub nazwisko i imię nabywcy	Identyfikator podatkowy NIP nabywcy	Łączna wartość transakcji w zł, gr
1 ☒ Tak			
2 ☐ Tak			
3 ☐ Tak			

Podatnik dokonujący sprzedaży towarów wymienionych w załączniku 11 ustawy o VAT wykazuje wartości dokonanych w danym okresie dostaw. Informację ujmowane są sumarycznie w odniesieniu do poszczególnych kontrahentów. Oprócz wartości dostaw dokonanych na rzecz danego podmiotu w informacji podsumowującej wykazywane są dane nabywcy takie jak nazwa lub imię i nazwisko oraz jego nr NIP. W odróżnieniu od deklaracji VAT-7 wartości w tym druku nie są zaokrąglane do pełnych złotych.

W przypadku kiedy podatnik złożył druk z błędnymi danymi takimi jak np. wartość sprzedaży dla

danego nabywcy, korygując informację podsumowującą obok wykazanej sprzedaży dla danego kontrahenta oznacza checkbox przy polu „Tak” w kolumnie „Nastąpiła zmiana danych”.
W przypadku kiedy sprzedawca koryguje informację z powodu braku wykazania sprzedaży dla danego nabywcy, nie oznacza już tego pola.

b. Świadczenie usług, dla których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 podatnikiem jest nabywca oraz jej zmniejszenia – część D

D. INFORMACJA O ŚWIADCZONYCH USŁUGACH, do których ma zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy			
	Nastąpiła zmiana danych	Nazwa lub nazwisko i imię nabywcy	Łączna wartość transakcji w zł, gr
	a	b	c
1	☐ Tak		
2	☐ Tak		
3	☐ Tak		

Świadczenie usług, dla który zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 podatnikiem jest nabywca, czyli wymienione w [załączniku 14 ustawy o VAT](#) usługi budowlane, wykazywane są w krajowej informacji podsumowującej w części D. Zasady wykazywania sprzedaży oraz jej korekty wyglądają analogicznie jak ma to miejsce dla opisanej powyżej części C druku.

Powyższe opracowanie nie zawiera informacji w zakresie ujęcia transakcji i ich korekt w plikach JPK_VAT.

Mamy nadzieję, że poradnik był pomocny.

Jeśli masz pytania związane z tematem odwrotnego obciążenia, możesz je zadać naszej Obsłudze Klienta.

Polecamy również nasz system pomocy księgowej w postaci artykułów, instrukcji i FAQ, które znajdziesz na naszej stronie [www.ifirma.pl/blog](#).

Zajrzyj też na naszego bloga po garść najświeższych informacji księgowych – [www.ifirma.pl/blog](#)

Dziękujemy, że z nami jesteś!

Biuro Obsługi Klienta

Od poniedziałku do piątku
w godzinach od 9:00 do 20:00
tel. (071) 769 55 15
email: bok@ifirma.pl

IFIRMA SA

Grabiszyńska 241 B,
53-234 Wrocław
NIP: 898-16-47-572
REGON: 931082394