

## WYBRANE ZAGADNIENIA DOTYCZĄCE FAKTUR W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

### 1. FAKTURY ELEKTRONICZNE

Możliwość stosowania faktur w formie elektronicznej przewiduje delegacja dla Ministra Finansów w art.106 ust.10 w ustawie o VAT, zgodnie z którym może on w porozumieniu z ministrem właściwym ds. informatyzacji określić w drodze rozporządzenia sposób, warunki wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej. Do czasu wejścia w życie rozporządzenia z 14 lipca 2005 r. w/s wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur mogły być one wystawiane tylko w formie papierowej.

Forma elektroniczna zaś, stanowiłaby niewątpliwie ogromne udogodnienie dla przedsiębiorców, jednak ze względu na duże koszty związane ze stosowaniem bezpiecznego podpisu elektronicznego i dość restrykcyjne wymogi, nie jest to powszechne rozwiązanie.

Bez względu na formę, każda faktura powinna zawierać co najmniej: imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy; numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy (w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów faktura stwierdzająca tę dostawę powinna zawierać numer podatnika dokonującego dostawy oraz właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej. Nie stosuje się tej regulacji przy dokonywaniu wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu - w zakresie numeru identyfikacji podatkowej podatnika dokonującego dostawy oraz w przypadku podatnika podatku od wartości dodanej o którym mowa w art. 13 ust. 2 pkt. 3 i 4 ustawy VAT- w zakresie numeru, pod którym jest zidentyfikowany nabywca dla potrzeb podatku od wartości dodanej); dzień, miesiąc i rok albo miesiąc i rok dokonania sprzedaży oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury oznaczonej jako "FAKTURA VAT" (podatnik może podać na fakturze miesiąc i rok dokonania sprzedaży w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym); nazwę towaru lub usługi; jednostkę miary i ilość sprzedanych towarów lub rodzaj wykonanych usług; cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto); wartość towarów lub wykonanych usług, których dotyczy sprzedaż, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto); stawki podatku; sumę wartości sprzedaży netto towarów lub wykonanych usług z podziałem na poszczególne stawki podatku i zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu; kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto towarów (usług), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku; wartość sprzedaży towarów lub wykonanych usług wraz z kwotą podatku (wartość sprzedaży brutto), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku lub zwolnionych od podatku, lub niepodlegających opodatkowaniu; kwotę należności ogółem wraz z należnym podatkiem, wyrażoną cyframi i słownie.

Faktury wystawiane w formie elektronicznej przesyła się, udostępnia i przechowuje w tej formie przy zastosowaniu elektronicznych urządzeń do przetwarzania (łącznie z cyfrową kompresją) i przechowywania danych, z wykorzystaniem technik teletransmisji przewodowej, radiowej, technologii optycznych lub innych elektromagnetycznych środków.

Możliwość wystawiania faktur elektronicznych istnieje od 5 sierpnia 2005 r., jednakże w celu przygotowania organów podatkowych do ich kontroli, do 1 stycznia 2006 r. warunkiem stosowania tej formy wystawiania faktury było uprzednie pisemne zawiadomienie o tym zamiarze naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celnego właściwego w zakresie podatku akcyzowego, a w przypadku zamiaru korzystania przy wystawianiu faktur z wymiany danych elektronicznych (EDI) zawiadomienie miało dotyczyć również rodzaju normy (standardu), który miał być stosowany.

Obecnie powyższe wymogi nie mają zastosowania.

Natomiast jednym z podstawowych warunków wystawiania i przesyłania faktur jest ich uprzednia akceptacja w formie pisemnej bądź elektronicznej przez odbiorcę. Ma ona trwały charakter, aż do momentu jej wycofania przez odbiorcę. Nabycie jak i utrata prawa do wystawiania faktur elektronicznych następuje od dnia następującego po dniu dokonania-lub wycofania akceptacji.

Aby zapewnić autentyczność pochodzenia i integralność treści faktur elektronicznych stosuje się gwarancje w postaci bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Artykuł 3 pkt.2 ustawy o podpisie elektronicznym, przewiduje 3 przesłanki bezpiecznego podpisu elektronicznego: jest przyporządkowany wyłącznie do osoby składającej ten podpis, sporządzany za pomocą podlegających wyłącznej kontroli osoby składającej podpis elektroniczny bezpiecznych urządzeń służących do składania podpisu elektronicznego i danych służących do składania podpisu elektronicznego i powiązany z danymi, do których został dołączony, w taki sposób, że jakakolwiek późniejsza zmiana tych danych jest rozpoznawalna. Ponadto podpis ten wywołuje skutki prawne jeżeli został złożony w okresie ważności kwalifikowanego certyfikatu. Z kolei art. 233 Dyrektywy syg.112 z 28.11.2006r. w/s wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, przewiduje zaawansowany podpis elektroniczny, jego przesłanki to: przyporządkowanie wyłącznie podpisującemu; umożliwienie ustalenia tożsamości podpisującego; stworzenie za pomocą środków, które podpisujący może mieć pod swoją wyłączną kontrolą i takie powiązanie z danymi, do których się odnosi, że każda późniejsza zmiana danych jest wykrywalna.

Gwarancja autentyczności i integralności faktur następuje również poprzez wymianę danych elektronicznych (EDI) zgodnie z umową w/s europejskiego modelu wymiany danych EDI , która to została opisana w art.1 zalecenia Komisji Europejskiej z 19.10.1994 r. odnoszącego się do aspektów prawnych elektronicznej wymiany danych.

Wraz z wystawieniem faktury pojawia się obowiązek jej przechowywania na terytorium kraju w sposób umożliwiający, na żądanie organów podatkowych lub kontroli skarbowej, natychmiastowy, pełny i ciągły dostęp do tych faktur drogą elektroniczną- w szczególności zapewnienie możliwości udokumentowanego poboru i wykorzystania ich przez te organy, w tym ich wydruku, jak również zapewnienie czytelności. Istnieje możliwość przechowywania faktur elektronicznych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, pod warunkiem uprzedniego pisemnego poinformowania naczelnika urzędu skarbowego oraz w przypadku podatników podatku akcyzowego naczelnika urzędu celnego. Zaś zmiany miejsca przechowywania faktur należy zgłaszać powyższym organom niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 7 dni od zaistnienia zmiany.

Co ciekawe obowiązek poinformowania o przechowywaniu faktur elektronicznych poza granicami kraju nie dotyczy podmiotów niebędących podatnikami. Jest to o tyle niezrozumiały zapis, o ile z art. 112 ustawy o VAT wynika obowiązek tylko dla podatników do przechowywania ewidencji prowadzonych dla celów rozliczania podatku oraz wszystkich dokumentów związanych z tym rozliczeniem do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podobnie w § 23 rozporządzenia ministra finansów w/s zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, który mówi że podatnicy są obowiązani przechowywać oryginały i kopie faktur oraz faktur korygujących, a także duplikatów tych dokumentów do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W związku z powyższym, skoro obowiązek przechowywania faktur spoczywa wyłącznie na podatnikach, to niepotrzebny jest zapis jego wyłączający w stosunku do innych podmiotów.

Z pozostałych wymagań, istotne jest przechowywania faktur elektronicznych w formacie, w jakim zostały wysłane, w sposób gwarantujący autentyczność ich pochodzenia oraz integralność ich treści, jak również ich czytelność.

Jeżeli oryginał faktury lub faktury korygującej ulegnie zniszczeniu albo zaginie, wystawia się jej duplikat bądź fakturę korygującą. Są one przesyłane w formie elektronicznej. Gdy jest

to jednak niemożliwe w wyniku przeszkód formalnych, jak np. cofnięcie akceptacji do wystawiania faktur w formie elektronicznej lub technicznych, można wystawić dokument w formie papierowej z adnotacją, że odpowiednia faktura korygująca lub duplikat dotyczy faktury wystawionej w formie elektronicznej.

## *2. MOŻLIWOŚCI DOKONYWANIA ZMIAN W WYDANYCH FAKTURACH. FAKTURY KORYGUJĄCE I MOŻLIWOŚĆ ANULOWANIA FAKTURY*

Po wystawieniu faktury VAT mogą pojawić się zdarzenia mające wpływ na jej pierwotną treść, dlatego też ustawodawca w §16 rozporządzenia w/s zwrotu podatku niektórym podatnikom(...) przewiduje możliwość wystawienia faktury korygującej. Następuje to po udzieleniu rabatów (bonifikat, odpustów, uznanych reklamacji i skont) będących pomniejszeniem obrotu. Ponadto fakturę korygującą wystawia się również, gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury. Nabywca otrzymujący fakturę korygującą jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku za miesiąc, w którym tę fakturę otrzymał, a w przypadku małych podatników w rozliczeniu za kwartał.

Jeżeli omyłki występujące na fakturze dotyczą informacji wiążącej się zwłaszcza ze sprzedawcą lub nabywcą lub oznaczeniem towaru lub usługi (za wyjątkiem jednostek miary, ilości sprzedanych towarów lub rodzajem usług, ceny jednostkowej netto, wartości sprzedaży netto, stawki podatku, kwoty podatku od sumy wartości sprzedaży netto, wartości sprzedaży brutto oraz kwoty należności ogółem-wraz z należnym podatkiem) wówczas wystawia się notę korygującą.

Obowiązkiem sprzedawcy, uprawniającym do odliczenia podatku VAT, jest posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę. Przepis ten budzi duże kontrowersje, rzecznik praw obywatelskich zgłosił zastrzeżenia do tej regulacji. Jego zdaniem przepis ten jest niezgodny z konstytucją oraz z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uzależnia on bowiem prawo podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego od otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Tymczasem art. 29 ust. 4 ustawy o VAT dotyczący zmniejszenia obrotu mówi tylko o kwocie udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów. Ustawodawca wiąże zatem podstawę opodatkowania z udokumentowanymi rabatami. Nie wymaga natomiast, żeby rabaty te były udokumentowane fakturą korygującą. Mogą one zatem zostać udokumentowane w inny sposób, który będzie podlegał kontroli organów podatkowych w toku ewentualnego postępowania.

Zdaniem rzecznika rozporządzenie ministra finansów wykracza poza granice upoważnienia ustawowego. Ponadto uprawnienia podatnika nadane ustawą i określające przedmiot opodatkowania mogą być ograniczane tylko ustawą. Ograniczenie ustawowych praw podatnika aktem podstawowym narusza zatem konstytucyjną zasadę, zgodnie z którą nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Ponadto pojawia się inny problem związany z potwierdzeniem faktury korygującej, bowiem w przypadku gdy nabywca nie jest w stanie jej odebrać, np. z powodu śmierci, wówczas sprzedawca nie może odliczyć podatku VAT. Ponadto przepisy nie przewidują w jakim terminie powinno nastąpić owe potwierdzenie. W tych kwestiach rozporządzenie posiada znaczące braki.

Osobną kwestią jest sytuacja, w której po wystawieniu faktury VAT nie dochodzi do sprzedaży towaru czy wykonania usługi, a faktura nie została jeszcze wprowadzona do obrotu prawnego. Co prawda przepisy nie przewidują innej formy zmiany, aniżeli korekty faktury, to jednak nurt orzecznictwa dopuszcza, w wyjątkowych sytuacjach, tzw. anulowanie faktury.

Taki dokument nie wywołuje skutków prawnych, ale obowiązkiem podatnika jest opisanie oryginału i kopii faktury jako „anulowane” oraz przechowywanie ich przez wystawcę.

Ze stanowisk organów podatkowych wskazać można postanowienie z 19.07.2006 r. Naczelnik II Mazowieckiego Urzędu Skarbowego stwierdził że mimo, iż przepisy ustawy nie przewidują instytucji „anulowania faktury”, to jest możliwe wycofanie błędnie wystawionego dokumentu. Przy czym organ podatkowy podkreślił, iż anulowanie faktury jest możliwe tylko przed wprowadzeniem jej do obrotu prawnego, np. poprzez doręczenie kontrahentowi. Tym samym nie powstaje obowiązek zapłaty VAT należnego, mimo iż art.108 ust.1 ustawy o podatku od towarów i usług mówi że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Jednak należy zauważyć, że faktura anulowana nie jest faktura w rozumieniu art.108.

Natomiast gdy podatnik wykazał podatek w deklaracji VAT, jest obowiązany uiścić jego kwotę do momentu złożenia korekty deklaracji, którą można dokonać do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

### *3. BŁĘDY W FAKTURACH A PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU VAT*

§9 rozporządzenia ministra finansów w/s zwrotu podatku(...) zawiera katalog elementów które powinna zawierać faktura VAT.

Powstaje pytanie, czy w wyniku błędów i braków na fakturach podatnik traci prawo do odliczenia podatku. Odpowiedź daje orzecznictwo wskazując że „wadliwości mniejszej wagi” nie wpływają na możliwość odliczenia podatku. Mimo, iż poniższe przykłady orzeczeń sądów były oparte na nieobowiązującym już stanie prawnym, nie zmienia to jednak możliwości skorzystania z ich tez.

Przykładem może być wyrażenie kwoty VAT w walucie wymiennej, mimo zapisu w §9 ust.6 który mówi o wykazywaniu w złotych kwoty podatku bez względu na to, w jakiej walucie określona jest kwota należności w fakturze.

Uchwała NSA z 30.06.2003 r. :

„Wyrażenie w fakturze VAT kwoty podatku naliczonego w walucie wymiennej (euro) w stanie prawnym obowiązującym w 1999 r. nie pozbawiało podatnika podatku od towarów i usług prawa do odliczenia, wynikającego z art. 19 ust. 1 w związku z art. 32 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)”

§ 9 ust.1 pkt.8 mówi o obowiązku zawarcia na fakturze stawki podatku, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego odniósł się do kwestii, czy zaniżona stawka może uprawniać do odliczenia VAT :

Wyrok NSA z 30.09.1997r. :

„Zastosowanie zaniżonej stawki podatku od towarów i usług stwarza podstawę do określenia przewidywalnej wysokości zobowiązania z uwzględnieniem właściwej stawki podatku, nie pozbawia natomiast nabywcy towaru uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego w takiej fakturze”

§9 ust.1 pkt. 2 przewiduje za element faktury numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy, co ciekawe błędnie wpisany NIP nie stanowi o niemożności odliczenia podatku:

Wyrok NSA z 17.11.1997r.:

„Błędne oznaczenie numeru identyfikacji podatkowej nie stanowi podstawy do odmowy podatnikowi prawa odliczenia VAT naliczonego”

§9 ust.1 pkt.1 faktura stwierdzająca dokonanie sprzedaży powinna zawierać imiona, nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy, jednak można znaleźć wyjątki od tej zasady, zgodnie z pismem Ministra Finansów z 15.12.1994r:

„ Niepodanie imiona i nazwiska osoby podpisującej fakturę stanowi wadliwość mniejszej wagi, jeśli jej podpis jest czytelny lub ogranicza się do podania nazwiska i pierwszej litery imienia”.

Wyrok NSA z 17.11.1997r. :

„Braki w adresie lub nazwie kupującego nie stanowią wady istotnej z punktu widzenia prawa do odliczenia, jeśli na podstawie innych danych (np. NIP) można ustalić nabywcę”