

Moment korekty VAT w przypadku zmian ceny materiałów

Także zatem, jeżeli przyczyną wystawienia faktury korygującej *in plus* są nowe i niezależne od podatnika okoliczności, nieistniejące w momencie wystawienia faktury pierwotnej (np. spełnianie przesłanek, w wyniku których następuje wzrost ceny), rozliczenie takiej korekty spółka powinna dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym została ona wystawiona, bowiem na moment wystawienia pierwotnej faktury sprzedaży obowiązek podatkowy VAT został ukształtowany i udokumentowany fakturą w prawidłowej wysokości. W rezultacie nie ma podstaw do jego modyfikacji.

Wyrok NSA z 15.2.2023 r., I FSK 2172/19

Z uzasadnienia: (...) Wyrok sądu I instancji

Zaskarżonym wyrokiem z 17.7.2019 r., III SA/Wa 225/19 WSA w Warszawie uwzględnił skargę T. sp. z o.o. z siedzibą w J. (dalej: spółka lub skarżąca) na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej: organ interpretacyjny lub DKIS) z 20.11.2018 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług

Sąd I instancji przedstawił następujący stan faktyczny sprawy. Skarżąca wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- okresu rozliczeniowego, w którym należy wykazać korektę podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów wynikającą z faktur korygujących *in plus* i *in minus*;
- ustalenia kursu waluty obcej, według którego należy rozliczyć korektę wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów,

- możliwości wystawienia zbiorczej faktury korygującej.

We wniosku przedstawiono stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe, z którego wynikało, że spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji i replikacji płyt w formacie DVD oraz BD, które następnie sprzedaje odbiorcom w kraju i za granicą. Wniosek o interpretację indywidualną dotyczył wyłącznie sprzedaży, które wnioskodawca wykazuje w swoich rozliczeniach VAT jako wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów oraz eksport towarów. **Na podstawie umowy zawartej z jednym ze swoich odbiorców spółka zobowiązana jest do okresowej korekty cen wyrobów gotowych z uwagi na zmianę ceny jednego ze składników wyrobu gotowego – poliwęglanu.** Począwszy od roku 2018, umówiono się na kwartalną korektę ceny wyrobu gotowego z uwagi na zmianę cen poliwęglanu przebiegającą w sposób następujący:

Na początku 2018 r. ustalono tak zwany poziom referencyjny (ang. benchmark) cen za 1 kg poliwęglanu. Poziom ten ustalono na

podstawie wskaźnika CMAI cen poliwęglanu za IV kwartał 2017 r. i wynosił on 2,22 euro za 1 kg. Wskaźnik CMAI oparty jest o dane zagregowane dotyczące danego produktu pozyskane z gospodarek wielu krajów i jest publikowany przez zewnętrzny, niezależny od spółki podmiot specjalizujący się w analizie tego typu danych.

Dokonując dostawy dysków, wnioskodawca zobowiązany jest w trakcie roku stosować przy kalkulacji cen produktów gotowych poziom referencyjny cen poliwęglanu przy założeniu, że jeden kilogram poliwęglanu jest zużywany do produkcji 58 płyt, co oznacza, iż w cenie jednej płyty koszt poliwęglanu to ok. 0,0383 euro.

Na zakończenie każdego miesiąca oraz kwartału wnioskodawca jest zobowiązany do analizy opublikowanego wskaźnika CMAI i przekazania nabywcy informacji o różnicach w poziomach wskaźnika CMAI względem poziomu referencyjnego.

Jeżeli uśredniony wskaźnik CMAI za dany kwartał (wyliczony na podstawie miesięcznych wskaźników) różni się od poziomu referencyjnego o więcej niż 0,10 euro za 1 kg, spółka zobowiązana jest wystawić fakturę korygującą *in plus* lub *in minus* do wszystkich faktur wystawionych w danym kwartale za dostawę dysków. Na przykład, jeżeli uśredniony wskaźnik CMAI za dany kwartał wyniesie 2,46 euro za 1 kg, czyli będzie większy od poziomu referencyjnego o 0,24 euro za 1 kg, spółka powinna wystawić fakturę korygującą i zwiększyć cenę sprzedaży każdej płyty o 0,0041 euro (0,24 euro/58 płyt na 1 kg).

Na początku każdego kolejnego roku, o ile będzie to konieczne, spółka dokona aktualizacji cen płyt stosowanych w roku następnym. Aktualizacja cen będzie miała miejsce, jeżeli wskaźnik CMAI za IV kwartał poprzedniego roku będzie różnił się od poziomu referencyjnego o więcej niż 0,10 euro za 1 kg. Na przykład, jeżeli wskaźnik CMAI za IV kwartał 2018 r. będzie wynosił 2,66 euro za 1 kg poliwęglanu, spółka podwyższy cenę dysków sprzedawanych w roku 2019 o 0,0076 euro w stosunku do 1 sztuki płyty (0,44 euro/58 płyt na 1 kg).

W następnych latach spółka będzie kontynuować dokonywanie kwartalnych analiz uśrednionego wskaźnika CMAI i ewentualnych korekt. Niemniej mechanizm liczenia kwoty korekty będzie uwzględniał również roczną korektę cen z punktu 5 (jeśli zaistnieje konieczność korekty ceny). Na przykład, jeżeli wskaźnik CMAI za IV kwartał 2018 r. będzie wynosił tak jak w punkcie piątym 2,66 euro za 1 kg, a wskaźnik CMAI za I kwartał 2019 r. będzie wynosił 2,56 euro za 1 kg, spółka dokona następującej kalkulacji:

- różnica pomiędzy wskaźnikiem za I kwartał 2019 r. a poziomem referencyjnym, czyli wskaźnikiem poliwęglanu za IV kwartał 2017 r. = 0,34 euro za 1 kg (2,56–2,22),
- teoretyczna korekta ceny za 1 szt. płyty wynikająca ze zmiany wskaźnika CMAI – 0,0059 euro zł (tj. 0,34 euro/58 płyt na 1 kg), skorygowana korekta ceny za 1 sztukę płyty po uwzględnieniu korekty cen z początku roku: – 0,0017 euro (tj. 0,0059–0,0076 z punktu 5 powyżej).

W rezultacie w tym przypadku spółka zobowiązana będzie wystawić fakturę korygującą zmniejszającą cenę za każdą płytę o 0,0017 euro.

We wniosku zaznaczono, że spółka nie ma żadnego realnego wpływu na zmiany wskaźnika CMAI. Wskaźnik ten jest bowiem publikowany przez zewnętrzny, niezależny od spółki podmiot i jest on oparty o dane zagregowane. Co więcej, w trakcie trwania kwartału, w tym, w momencie wystawienia pierwotnej faktury sprzedaży wyrobów gotowych, nie ma możliwości weryfikacji i sprawdzenia, czy kwota, która jest fakturowana, ulegnie zmianie. Zgodnie z ustalonym mechanizmem kalkulacji korekty ceny, uśredniony kwartalnie wskaźnik

CMAI determinuje korektę. A zatem wnioskodawca zobligowany jest do monitorowania miesięcznych wskaźników i wyliczenia średniego wskaźnika dla danego kwartału i dopiero wtedy po zakończeniu kwartału spółka wie, czy cena wyrobu gotowego powinna ulec zmianie. Stąd wnioskodawca nie ma wpływu oraz nie zna i nie może przewidzieć, czy zdefiniowany w umowie uśredniony wskaźnik CMAI za dany kwartał będzie się różnił od poziomu referencyjnego więcej niż 0,10 euro za 1 kg. Dlatego spółka nie ma możliwości, aby przewidzieć wcześniej konkretną kwotę korekty.

W związku z powyższym opisem spółka zapytała:

- W rozliczeniu, za który miesiąc powinna wykazać korektę podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (płyt) oraz eksportu towarów (płyt) wynikającą z przedstawionych w stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym faktur korygujących wystawionych *in plus* lub *in minus* w związku ze zmianą cen poliwęglanu oraz opakowań?**
- Czy w przypadku wystawiania przedstawionych w stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym faktur korygujących spółka powinna dla celów rozliczenia podatku VAT zastosować do przeliczenia waluty obcej na złotówki średni kurs waluty ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia danej faktury korygującej albo ostatni kurs wymiany opublikowany przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia danej faktury korygującej?
- Czy spółka może w celu udokumentowania kwartalnych korekt opisanych w stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym wystawić jedną zbiorczą fakturę korygującą odnoszącą się do wielu faktur pierwotnych wystawionych w danym kwartale, których dana faktura korygująca dotyczy?

Wnioskodawca, przedstawiając stanowisko w zakresie powyższych trzech pytań, wskazał, co następuje.

W zakresie pytania pierwszego, korekta podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów powinna zostać wykazana w rozliczeniu za miesiąc, w którym spółka wystawi poszczególne faktury korygujące *in plus* lub *in minus*.

Po drugie, zdaniem wnioskodawcy, w przypadku wystawiania omówionych wyżej faktur korygujących spółka powinna dla celów rozliczenia podatku VAT zastosować do przeliczenia waluty obcej na złotówki średni kurs waluty ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia danej faktury korygującej lub ostatni kurs wymiany opublikowany przez NBP na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia danej faktury korygującej.

Co do pytania trzeciego, **w opinii spółki może ona w celu udokumentowania kwartalnych korekt opisanych w stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym wystawić jedną zbiorczą fakturę korygującą odnoszącą się do wielu faktur pierwotnych wystawionych w danym kwartale.**

W interpretacji indywidualnej z 20.11.2018 r. Dyrektor KIS stwierdził, że stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest:

- nieprawidłowe w zakresie okresu rozliczeniowego, w którym należy wykazać korektę podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów wynikającą z faktur korygujących *in plus* i *in minus*;
- nieprawidłowe w zakresie ustalenia kursu waluty obcej, według którego należy rozliczyć korektę wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów;

3) prawidłowe co do możliwości wystawienia zbiorczej faktury korygującej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w zaskarżonym wyroku przychylił się do stanowiska skarżącej.

(...) Zdaniem sądu błędne jest stanowisko organu, zgodnie z którym przyczyna korekty faktur pierwotnych jest przyczyną o charakterze pierwotnym i istnieje już w chwili ich wystawienia. **Zdaniem sądu I instancji, na moment wystawienia faktury pierwotnej kwota wskazana na niej obejmuje bowiem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Tym samym kwota ta stanowi kwotę należną.**

Z kolei w odpowiedzi na pytanie drugie, zdaniem sądu z uwagi na fakt, że powodem wystawiania przez skarżącą faktur korygujących będą nowe okoliczności, a rozliczenie faktur korygujących nastąpi w okresie rozliczeniowym, w którym spółka je wystawi, kwoty wyrażone w walucie obcej powinny być przeliczone na złotówki po średnim kursie waluty ogłoszonym przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej lub po ostatnim kursie wymiany opublikowanym przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej.

Skarga kasacyjna.

Od powyższego wyroku skargę kasacyjną wywiódł organ interpretacyjny, zarzucając zaskarżonemu rozstrzygnięciu naruszenie:

- 1) przepisów prawa materialnego, tj. art. 29a ust. 1, 7, 10, 13, 15 w zw. z art. 106j ust. 1 w zw. z art. 31a ust. 1 i 2 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm., dalej: VATU) (...).
- 2) przepisów prawa procesowego mających wpływ na wynik sprawy, tj. art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z 30.8.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm., dalej: PostSądAdmU) w zw. z art. 14c § 1 i 2 oraz art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z 29.8.1997 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej jako: OrdPU) (...).

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna Dyrektora KIS pozbawiona jest uzasadnionych podstaw.

(...) Zgodnie z art. 29a ust. 1 VATU podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Z art. 29a ust. 7 VATU wynika, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot:

- stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- udzielonych nabywcy lub usługobiorcy opustów i obniżek cen, uwzględnionych w momencie sprzedaży;
- otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

Na podstawie art. 29a ust. 10 VATU podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 13, obniża się o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;
- wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem ust. 11 i 12;
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło;
- wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, o których mowa w ust. 1.

Zgodnie zaś z art. 31a ust. 1 VATU w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro. Natomiast stosownie do art. 31a ust. 2 VATU w przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury. Przepis ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.

Ponadto, stosownie do art. 106j ust. 1 ustawy, w przypadku gdy po wystawieniu faktury:

- udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1,
 - udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1,
 - dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
 - dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,
 - podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury
- podatnik wystawia fakturę korygującą.

Wskazane wyżej przepisy VATU określają, co stanowi podstawą opodatkowania tym podatkiem oraz w jakich przypadkach wystawiana jest faktura korygująca. **Ustawa o podatku od towarów i usług nie reguluje natomiast momentu, w którym wystawca faktury korygującej zwiększającej lub zmniejszającej podstawę opodatkowania oraz podatek należny winien korektę tę rozliczyć.**

Z ugruntowanego w tej kwestii orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że sposób rozliczenia przez sprzedawcę faktur korygujących zwiększających lub zmniejszających kwotę podatku VAT należnego uzależniony jest od okoliczności powodujących konieczność dokonania korekt faktur pierwotnych. **W przypadku gdy przyczyna korekty istniała już w chwili wystawienia faktur pierwotnych (błąd, pomyłka), korekt podatku należnego należy dokonać wstecz, tj. w miesiącu, w którym w wyniku błędu zanizony został podatek należny.** W przypadku natomiast, gdy przyczyna korekty powstaje w terminie późniejszym (np. następuje uzgodniona zmiana ceny), korekta *in plus* powinna zostać ujęta na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w którym powstała przyczyna korekty, gdyż faktura pierwotna była wystawiona poprawnie i w przeszłości nie doszło do zanizenia podatku należnego (tak w wyroku NSA z 25.2.2011 r., I FSK 213/10,

I FSK 12/11 z 10.11.2011 r., I FSK 1680/11 z 20.7.2012 r. i I FSK 850/11 z 3.3.2012 r. oraz w wyroku NSA z 5.2.2009 r., I FSK 1875/08, opubl. CBOSA).

Co do zasady organ z powyższym poglądem się zgadza. Twierdzi jednak, że w analizowanym przypadku korektę podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (płyty) oraz eksportu towarów (płyty) wynikającą z faktur korygujących *in plus* i *in minus* w związku ze zmianą cen poliwęglanu należy ująć w okresie rozliczeniowym, w którym ujęto daną transakcję, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jednocześnie organ wskazał, że w analizowanym przypadku wnioskodawca winien dokonać rozliczenia korekty powodującej obniżenie, jak również podwyższenie podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy według średniego kursu waluty obcej ogłoszonego przez NBP (bądź ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC) na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Uzasadniając powyższe stanowisko, autor skargi kasacyjnej podnosi, że nie można uznać, że okoliczności, których wystąpienie powoduje konieczność dokonania korekty *in plus* i *in minus* w zakresie podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów stanowią okoliczności niedające się przewidzieć w momencie wystawienia faktur pierwotnych dokumentujących dokonane przez skarżącą transakcje. **Trudno uznać, że w niniejszym przypadku mamy do czynienia z przyczynami korekty faktury nieistniejącymi w momencie wystawienia faktury pierwotnej.** W niniejszej sprawie skarżąca w chwili wystawienia faktur pierwotnych dokumentujących wewnątrzwspólnotową dostawę towarów oraz eksport towarów ma świadomość, że wykazane w nich kwoty są najprawdopodobniej nieprawidłowe i będą musiały być skorygowane. Skarżąca zakłada, że zajdą przyczyny powodujące zmianę cen dostarczanych towarów. Jak wynika bowiem z okoliczności sprawy przedstawionych we wniosku, skarżąca na podstawie zawartej z jednym z odbiorców umowy zobowiązana jest do okresowej korekty cen wyrobów gotowych, korekta ta zaś jest związana ze zmianą ceny jednego ze składników wyrobu gotowego (poliwęglanu). Skarżąca zgodnie z ustaleniami poczynionymi z kontrahentem (odbiorcą płyty) jest zobowiązana do wystawienia faktury korygującej *in plus* i *in minus* do wszystkich faktur wystawionych w danym kwartale. Skarżąca każdorazowo z góry zakłada ewentualną tymczasowość wykazywanej na fakturze ceny, zakładając, że podstawa opodatkowania ulegnie zmianie po analizie opublikowanego wskaźnika CMAI. (...) **Tym samym w analizowanym przypadku korektę podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (płyty) oraz eksportu towarów (płyty) wynikającą z faktur korygujących *in plus* i *in minus* w związku ze zmianą cen poliwęglanu należy ująć w okresie rozliczeniowym, w którym ujęto daną transakcję, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy.** W konsekwencji w niniejszej sprawie skarżąca winna dokonać rozliczenia korekty powodującej obniżenie, jak również podwyższenie podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy według średniego kursu waluty obcej ogłoszonego przez MBP (bądź ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC) na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny powyższej argumentacji nie podziela i stwierdza, że stanowisko sądu I instancji w tej kwestii było prawidłowe.

Z argumentacji organu interpretacyjnego wynika, że faktury korygujące winny być rozliczone w okresie rozliczeniowym w którym powstał obowiązek podatkowy wynikający z faktur pierwotnych, gdyż:

- okoliczności, których wystąpienie powoduje konieczność dokonania korekty *in plus* i *in minus* w zakresie podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów stanowią okoliczności dające się przewidzieć w momencie wystawienia faktur pierwotnych;
- skarżąca w chwili wystawienia faktur pierwotnych dokumentujących wewnątrzwspólnotową dostawę towarów oraz eksport towarów ma świadomość, że wykazane w nich kwoty są najprawdopodobniej nieprawidłowe i będą musiały być skorygowane;
- skarżąca każdorazowo z góry zakłada ewentualną tymczasowość wykazywanej na fakturze ceny, zakładając, że podstawa opodatkowania ulegnie zmianie po analizie opublikowanego wskaźnika CMAI.

Odnosząc się do tych argumentów, należy całkowicie zgodzić się z sądem I instancji, że DKIS utożsamia ze sobą dwa zdarzenia; pierwsze – dopuszczenie możliwości korekty faktur, oraz drugie – faktyczne zaistnienie podstawy/okoliczności do korekty faktur.

Pierwsze ze wskazanych zdarzeń ma miejsce w momencie podpisania umowy, w której strony zgadzają się na możliwość korekty ceny, ale wyłącznie jeżeli po dokonaniu sprzedaży zajdą określone okoliczności (w tym przypadku różnica pomiędzy wskaźnikiem CMAI za dany kwartał a poziomem referencyjnym będzie wynosiła więcej niż 0,10 euro za kg). Drugie ze zdarzeń ma natomiast jedynie charakter prawdopodobny, ale niepewny. Na moment podpisywania umowy, jak i dostawy towarów, strony nie są bowiem w stanie w żaden sposób przewidzieć, wpłynąć ani tym bardziej zagwarantować, czy faktyczne zaistnieje w przyszłości podstawa do korekty pierwotnych faktur sprzedaży. Zasadnie spółka zauważyła, że jeżeli różnica pomiędzy wskaźnikiem CMAI za dany kwartał (całkowicie niezależnym od stron) a poziomem referencyjnym będzie mniejsza lub równa 0,10 euro za kg, to podstawa do korekty faktur w ogóle nie wystąpi.

W rezultacie, w momencie dokonania dostawy wyrobów gotowych skarżąca dokonuje kalkulacji ceny wyrobu gotowego w oparciu o wcześniej ustalone ceny poliwęglanu.

Tym samym wystawione przez spółkę pierwotne faktury sprzedaży są wystawione w sposób prawidłowy, nie zawierają żadnych błędów. Tak ustalone ceny są cenami, które na moment wystawienia faktur pierwotnych są prawidłowe. Spółka nie ma podstaw, aby domagać się zapłaty od nabywcy jakiegokolwiek innych kwot niż wskazane na fakturach pierwotnych. Co więcej, na moment wystawienia faktur pierwotnych skarżąca nie ma żadnych podstaw, aby twierdzić, że cena ulegnie zmianie. Na ten moment nie jest bowiem znana wartość wskaźnika CMAI. Istotna jest okoliczność, że na moment wystawienia faktury pierwotnej kwota wskazana na niej obejmuje bowiem wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Tym samym kwota ta stanowi kwotę należną.

Rację zatem ma sąd I instancji, że nie można zgodzić się z poglądem organu, że *fakt obniżenia bądź podwyższenia ceny towarów (...) jest okolicznością istniejąca w chwili wystawienia faktury pierwotnej.* Z opisu stanu faktycznego wynika bowiem, że

spółka i jej kontrahent porównują wskaźnik CMAI z poziomem referencyjnym dopiero po zakończeniu kwartału. W związku z powyższym, nie jest możliwe, aby przyczyna obniżenia bądź podwyższenia ceny towarów istniała już w chwili wystawienia faktury pierwotnej. Z przyczyn obiektywnych jest to po prostu niemożliwe. Okoliczność skutkująca korektą faktury, tj. rozbieżność pomiędzy wskaźnikiem CMAI za dany kwartał a poziomem referencyjnym o więcej niż 0,10 euro za kg, może wystąpić dopiero po zakończeniu kwartału, czyli już po wystawieniu faktury pierwotnej.

Tym samym nie budzi wątpliwości sądu orzekającego w sprawie, że przyczyną wystawienia faktur korygujących są nowe i niezależne od podatnika okoliczności, nieistniejące w momencie wystawienia faktur pierwotnych. W związku z tym spółka powinna dokonać rozliczenia takich faktur korygujących w okresie rozliczeniowym, w których zostały one wystawione. **Zatem faktury korygujące *in minus* dokumentujące wewnątrzspółnotowe dostawy towarów oraz eksport towarów, powinny być rozliczane dla celów VAT „na bieżąco”, tj. w miesiącu ich wystawienia, niezależnie od przyczyny ich wystawienia (z uwagi na brak konieczności uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi).**

Także zatem, jeżeli przyczyną wystawienia faktury korygującej *in plus* są nowe i niezależne od podatnika okoliczności, nieistniejące w momencie wystawienia faktury pierwotnej (np. spełnianie przesłanek w wyniku których następuje wzrost ceny), rozliczenie takiej korekty spółka powinna dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym została ona wystawiona, bowiem na moment wystawienia pierwotnej faktury sprzedaży obowiązek podatkowy VAT został ukształtowany i udokumentowany fakturą w prawidłowej wysokości. W rezultacie nie ma podstaw do jego modyfikacji.

Odnosnie kwestii kursu właściwego do przeliczenia faktur korygujących wystawionych *in plus* lub *in minus* wynikających z art. 31a ust. 1 oraz art. 31a ust. 2 VATU sąd w zaskarżonym wyroku wskazał, że faktury korygujące mogą być wystawione z dwóch powodów: 1) błędu lub pomyłki na fakturze pierwotnej, 2) wystąpienia nowych okoliczności nieistniejących w momencie wystawienia faktury pierwotnej.

Sąd podzielił stanowisko skarżącej, że powyższa odmienność okoliczności wystawienia faktury korygującej skutkuje również rozbieżnością w sposobie przeliczania kwot wykazanych na tych fakturach.

W przypadku wystąpienia błędu lub pomyłki na fakturze, tj. gdy dana przyczyna istniała, a zatem była już znana w momencie wystawienia pierwotnej faktury sprzedaży, do przeliczania kwot wykazanych w walucie obcej na fakturach korygujących zastosowanie ma taki sam kurs waluty obcej, jaki został

zastosowany przy rozliczeniu transakcji pierwotnej. W takim przypadku bowiem korekta ma na celu jedynie doprowadzenie pierwotnej faktury sprzedaży do stanu odpowiadającego rzeczywistości, co do którego miało miejsce wadliwe jego udokumentowanie oraz rozliczenie za dany okres.

W przypadku natomiast korekt z przyczyn, które nie istniały w momencie realizacji transakcji pierwotnej, mamy do czynienia z nowymi okolicznościami, które podlegają rozliczeniu w momencie ich zaistnienia.

W konsekwencji, z uwagi na fakt, że powodem wystawiania przez skarżącą faktur korygujących będą nowe okoliczności, a rozliczenie faktur korygujących nastąpi w okresie rozliczeniowym, w którym spółka je wystawi, kwoty wyrażone w walucie obcej powinny być przeliczone na złotówki po średnim kursie waluty ogłoszonym przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej lub po ostatnim kursie wymiany opublikowanym przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej.

Co do tej kwestii z uzasadnienia tego zarzutu wynika, że autor skargi kasacyjnej prezentuje pogląd, że jeżeli przyjąć, iż wystawienie faktury korygującej podatek należny jest efektem zdarzenia, które wystąpiło po upływie danego okresu rozliczeniowego, dokonana korekta powinna zostać uwzględniona w rozliczeniu za okres, w którym to zdarzenie nastąpiło. (...)

Ustosunkowując się do tej argumentacji, wskazać należy przede wszystkim, że pomija ona najistotniejszą okoliczność, że organ interpelacyjny w zaskarżonej interpretacji prezentował pogląd, że wnioskodawca powinien dokonać rozliczenia korekty powodującej obniżenie, jak również podwyższenie podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy według średniego kursu waluty obcej ogłoszonego przez NBP (bądź ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC) na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Akceptując zatem w pełni argumentację wynikającą z przywołanego przez organ wyroku NSA z 25.1.2011 r., I FSK 50/11 w tym zakresie należy stwierdzić, że zaskarżony wyrok pomimo częściowo błędnego uzasadnienia w tej części odpowiada prawu.

W konsekwencji nieuzasadniony okazał się również zarzut naruszenia art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c PostSądAdmU w zw. z art. 14c § 1 i 2 oraz art. 121 § 1 w zw. z art. 14h OrdPU. (...)

W tym stanie rzeczy NSA orzekł jak w sentencji i oddalił skargę kasacyjną organu na podstawie art. 184 PostSądAdmU, gdyż zaskarżony wyrok mimo częściowo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. (...)

KOMENTARZ

Analizowany wyrok NSA wpisuje się w dotychczasową praktykę dotyczącą momentu ujęcia w rozliczeniach VAT korekt podstawy opodatkowania z faktur korygujących *in plus* i *in minus*. W związku z tym, że analizowana sprawa dotyczyła jedynie korekt faktur wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz eksportu towarów, wyrok NSA pozostaje aktualny również w świetle nowych przepisów podatkowych, po wejściu w życie od 1.1.2021 r. pakietu Slim VAT, zawierającego m.in. nowe zasady dot. korygowania faktur *in plus* i *in minus* (ustawa z 27.11.2020 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2419).

Korekty faktur w analizowanym przez NSA stanie faktycznym wynikały z często spotykanych w branży produkcyjnej uzgodnień umownych, polegających na tym, że strony ustalają okresową, np. kwartalną, półroczną lub roczną korektę cen sprzedawanych wyrobów na podstawie zmiany wybranego wskaźnika referencyjnego.

We wniosku o interpretację indywidualną spółka przedstawiła, że na podstawie umowy zawartej z jednym ze swoich odbiorców jest ona zobowiązana do kwartalnej korekty cen sprzedawanych towarów z uwagi na zmianę ceny jednego z ich składników – poliwęglanu.

Spółka uznała, że faktura korygująca, wystawiona z powodu zmiany ceny na skutek zmiany wysokości wskaźnika CMAI (wskaźnika cen poliwęglanu), powinna być ujmowana w deklaracji VAT na bieżąco (tzw. przyczyna „wtórna” korekty), spółka nie ma bowiem żadnego realnego wpływu na zmiany wskaźnika CMAI i nie może przewidzieć, czy ulegnie on zmianie w danym okresie, a w konsekwencji, czy powstanie przyczyna korekty faktur sprzedaży. Należy przyznać rację spółce (z czym zgodził się zarówno WSA, jak i NSA rozpatrujący sprawę), że powodem wystawienia faktur korygujących, w przypadku zmiany cen składnika wyrobów, będą nowe okoliczności, co wiąże się z tym, że rozliczenie faktur korygujących powinno nastąpić w okresie rozliczeniowym, w którym spółka wystawi korekty.

Dyrektor KIS nie zgodził się jednak ze stanowiskiem Spółki, stwierdzając, że korekty podstawy opodatkowania z tytułu WDT oraz eksportu towarów należy dokonać w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy z faktury pierwotnej. Organ argumentował, że obniżenie bądź podwyższenie ceny towarów na podstawie zmian cen poliwęglanu jest okolicznością istniejącą w chwili wystawienia faktury pierwotnej (już w momencie wystawienia faktur pierwotnych wiadome jest bowiem, że mogą one ulec korekcie), a w konsekwencji należy to uznać za tzw. pierwotną przyczynę korekty. Z takim stanowiskiem nie zgodził się ani WSA, ani NSA rozpatrujący sprawę.

Po wejściu w życie przepisów pakietu Slim VAT ww. kwestia została uregulowana w przepisach (w szczególności dotyczy to faktur korygujących *in plus*). Zgodnie bowiem z nowo wprowadzonym art. 29a ust. 17 VATU, w przypadku faktur korygujących zwiększających korekty podstawy opodatkowania dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania. Kluczowe jest zatem ustalenie, czy przyczyna korekty jest tzw. pierwotna czy wtórna.

W przypadku zaś faktur korygujących *in minus* faktura korygująca zawsze będzie ujmowana na bieżąco, tj. w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona. Zgodnie bowiem z art. 29a ust. 13 w zw. z ust. 15 pkt 1 VATU fakturę korygującą *in minus* ujmuje się nie wcześniej niż w okresie jej wystawienia, a do WDT i eksportu towarów nie stosuje się warunku posiadania dokumentacji dotyczącej uzgodnień obniżenia podstawy opodatkowania z nabywcą (podobnie w analizowanym wyroku na podstawie ówczesnego art. 29a ust. 15 pkt 1 VATU nie stosowało się warunku uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę).

Zatem analizowany wyrok znajdzie zastosowanie nie tylko w odniesieniu do poprzedniego stanu prawnego, ale też obecnie, gdyż potwierdza, że zmiana warunków transakcji wynikająca z uzależnienia ceny od określonego wskaźnika (np. ceny poliwęglanu) stanowi tzw. wtórny przyczynę korekty. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził bowiem, że w analizowanym przypadku przyczyną wystawienia faktur korygujących są nowe i niezależne od podatnika okoliczności nieistniejące w momencie wystawienia faktur pierwotnych.

W konsekwencji taka korekta powinna być ujmowana na bieżąco, tj. w rozliczeniu za okres, w którym powstała przyczyna korekty (została wystawiona faktura korygująca lub zmieniła się wysokość określonego wskaźnika). Co istotne, strony transakcji powinny jednoznacznie regulować w umowach, w którym momencie następuje zmiana warunków transakcji (ceny) – czy już w momencie zmiany określonego wskaźnika, czy po uzgodnieniu przez strony korekty faktur.

Kolejnym zagadnieniem poruszonym w analizowanym wyroku NSA była kwestia zastosowania właściwego kursu przeliczenia waluty do wystawianych faktur korygujących. Było to zagadnienie podrzędne do kwestii prawidłowego ustalenia momentu ujęcia wystawionych faktur korygujących. Po uznaniu, że powodem wystawiania faktur korygujących są nowe okoliczności, a rozliczenie faktur korygujących nastąpi na bieżąco, NSA potwierdził też, że kwoty wyrażone w walucie obcej powinny być przeliczone na polski złoty po średnim kursie waluty ogłoszonym przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury korygującej.