

Poznaj skutki przedwczesnego wystawiania faktur – przegląd orzeczeń i interpretacji

Autor: [Tomasz Krywan](#)

Dodano: 21 lipca 2023

Zdarzają się sytuacje, że podatnicy wystawiają fakturę wcześniej, niż dopuszcza to ustawa o VAT. Czy jest to prawidłowe? Co zrobić w takiej sytuacji? Jakie stanowisko zajmują sądy, a jakie skarbowka? Sprawdź komentarz eksperta.

Przedwczesne wystawienie faktury – stanowisko organów podatkowych

Przedwczesne wystawienie faktury – stanowisko sądów

NSA: nie ma potrzeby korygowania faktur

Nie trzeba płacić kwoty podatku wskazanej na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT

Z art. 106i ust. 7 ustawy o VAT wynika możliwość wystawiania faktur do 60 dni (do końca 2021 r. było to 30 dni) przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi albo przed otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty. Wcześniejsze wystawianie faktur jest co do zasady nieprawidłowe (chyba że ma zastosowanie art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

Zdarzyć się przy tym może, że podatnik wystawi fakturę wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy towarów, wykonaniem usługi lub otrzymaniem zapłaty.

Przedwczesne wystawienie faktury – stanowisko organów podatkowych

W wyjaśnieniach organów podatkowych można się spotkać ze stanowiskiem, że w przypadkach takich podatnicy mają obowiązek korygowania przedwcześnie wystawionych faktur, a jeżeli nie jest możliwe skuteczne skorygowanie takich faktur (np. dlatego że nabywca nie akceptuje treści faktury korygującej i odmawia jej przyjęcia), mają oni obowiązek zapłaty kwoty podatku wskazanej na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT (przepis ten stanowi, 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).

Tytułem przykładu wskazać można interpretację indywidualną dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 stycznia 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.672.2018.1.JF), w której czytamy, że w przedstawionym przez wnioskodawcę stanie faktycznym „(...) zachodzi sytuacja, gdy Wnioskodawca nie ma możliwości "skutecznej" korekty faktury wystawionej z naruszeniem art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy. Tym samym będzie zobowiązany do zapłaty wykazanego w nich podatku (stosownie do art. 108 ust. 1 ustawy) w terminie wynikającym z art. 103 ust. 1 ustawy, tj. do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystawił fakturę”.

Przedwczesne wystawienie faktury – stanowisko sądów

W świetle stanowiska sądów administracyjnych jest to jednak stanowisko nieprawidłowe. Po pierwsze z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że korygowanie przedwcześnie wystawionych faktur nie jest konieczne, jeżeli transakcja ma być nadal realizowana.

Jak czytamy w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 stycznia 2021 r. (sygn. I SA/Po 410/20): „(...) organ błędnie wskazał na zastosowanie w sprawie art. 106j ust. 1 w zw. z art. 106i ust. 7 u.p.t.u., uznając że po upływie 30 dni [obecnie 60 dni – przyp. aut.] od wystawienia faktury (bezszykownego oczekiwania na zaliczkę) podatnik jest zobligowany do wystawienia faktury korygującej, która korygowałaby podstawę opodatkowania i kwotę podatku.

Przepis art. 106j ust. 1 u.p.t.u. wyraźnie wskazuje, jakie okoliczności zobowiązują podatnika do wystawienia faktury korygującej i uzależniają to od wystąpienia sytuacji enumeratywnie wskazanych w tym przepisie. W niniejszej sprawie pierwotna faktura nie zawiera pomyłki czy błędu.

W dacie jej wystawienia wskazano prawidłową, uzgodnioną między stronami umowy, kwotę zaliczki, nie popełniono również błędu co do kwoty podatku a w każdym razie tego rodzaju pomyłki nie wynikają z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego. Mając zatem na uwadze, że przepis u.p.t.u. reguluje sytuację stwierdzenia pomyłki w fakturze po jej wystawieniu, sprzeczne z tym przepisem byłoby dokonanie korekty faktury w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku w sytuacji opisanej we wniosku skarżącym”.

NSA: nie ma potrzeby korygowania faktur

Z kolei w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 kwietnia 2023 r. (sygn. I FSK 229/20) czytamy, że „nie można także się zgodzić z kasatorem, że w stanie faktycznym wskazanym we wniosku zajdzie potrzeba skorygowania faktury.

Po pierwsze nie występuje żadna z okoliczności faktycznych wymienionych w art. 106j ustawy o VAT rodząca potrzebę skorygowania takiej faktury, w szczególności nie doszło do pomyłki w treści faktury (w zakresie daty dokonania dostawy).

Po drugie, przedmiotowa faktura będzie dokumentować rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które co do zasady podlega opodatkowaniu, a przedwczesne wystawienie faktury pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego”.

Nie trzeba płacić kwoty podatku wskazanej na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT

Ponadto sądy administracyjne nie zgadzają się ze stanowiskiem, że w omawianych przypadkach występuje obowiązek zapłaty kwoty podatku wskazanej na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Tytułem przykładu wskazać można wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 września 2022 r. (sygn. I FSK 434/19), z dnia 14 marca 2023 r. (sygn. I FSK 2093/18) oraz z dnia 21 kwietnia 2023 r. (sygn. I FSK 229/20).

Jak czytamy w ostatnim z tych wyroków, „wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie dotyczy faktur dokumentujących prawdziwe zdarzenia, ale wystawionych przedwcześnie. Przepis art. 108 ust. 1 i 2 ustawy o VAT odnosi się do "pustych faktur", tj. faktur, które nie dokumentują rzeczywistej transakcji, zdarzenia gospodarczego.

Obowiązek zapłaty podatku w trybie art. 108 ustawy o VAT wynika wyłącznie z faktu wystawienia tzw. pustej faktury. Jest to przepis o charakterze prewencyjnym, albowiem ma on przeciwdziałać wprowadzaniu do obiegu nierzetelnych faktur, z których nieuczciwi przedsiębiorcy mogliby wywodzić prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast jeżeli faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które podlega opodatkowaniu, to sam fakt wystawienia przedwcześnie faktury nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Taka faktura powinna zostać zewidencjonowana i rozliczona na zasadach ogólnych, tj. z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Wystawienie przedwczesnej faktury pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego na gruncie VAT”.

Przedwcześnie wystawione faktury a korekta – stanowisko sądów

- Reasumując, z orzecznictwa sądowego wynika, że wbrew stanowisku reprezentowanemu przez organy podatkowe przedwcześnie wystawionych faktur dokumentujących transakcje, które mają zostać zrealizowane, nie trzeba korygować.
- Nieprawidłowe jest również stanowisko organów podatkowych, że w przypadku braku możliwości skorygowania takich faktur występuje obowiązek zapłaty kwoty podatku wskazanej na fakturze na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

- Faktury takie powinny być po prostu przez podatników rozliczane w okresach rozliczeniowych powstania obowiązku podatkowego, a więc najczęściej z chwilą otrzymania zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi (zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT) lub z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

W dniu 10 maja 2023 r. podatnik wystawił fakturę dokumentującą dostawę zamówionego przez klienta towaru. Dostawa miała zostać dokonana pod koniec maja 2023 r., jednak ostatecznie została dokonana dopiero na początku sierpnia 2023 r. Kilka dni po dokonaniu dostawy podatnik otrzymał od klienta zapłatę za dokonaną dostawę towaru. W przedstawionej sytuacji – wbrew stanowisku reprezentowanemu przez organy podatkowe – klient nie miał obowiązku korygowania faktury wystawionej 10 maja 2023 r. (w związku z niedokonaniem dostawy zamówionego towaru w ciągu 60 dni od dnia jej wystawienia). Nie miał on również obowiązku zapłaty wykazanego na niej podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT. Przedmiotową fakturę podatnik powinien za zasadach ogólnych uwzględnić w pliku JPK_VAT za sierpień 2023 r., tj. za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej przez niego dostawy towaru.

Podstawa prawna:

art. 106i ust. 7 oraz art. 108 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.).