

ZMIANY W ZAKRESIE FAKTUROWANIA

W związku z koniecznością implementowania zmian wprowadzonych dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do przepisów dotyczących fakturowania (Dz. Urz. UE L 189 z 22.07.2010, str. 1), zwaną dalej dyrektywą 2010/45/UE, Minister Finansów wydał następujące rozporządzenia:

- 1) z dnia 11 grudnia 2012 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1428), zwane dalej „rozporządzeniem fakturowym”;
- 2) z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie przesyłania faktur w formie elektronicznej, zasad ich przechowywania oraz trybu udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, zwane dalej „rozporządzeniem elektronicznym”.

Mając na uwadze, iż ww. akty wykonawcze wdrażają wskazane wyżej przepisy prawa unijnego, w prawidłowym odczytaniu ich *ratio legis* pomocne mogą okazać się opracowane przez Dyрекcję Generalną ds. Podatków i Unii Celnej w Komisji Europejskiej (TAXUD) „Uwagi wyjaśniające przepisy dotyczące fakturowania VAT w związku z Dyrektywą Rady 2010/45/UE”¹. „Uwagi wyjaśniające” można traktować jako praktyczne narzędzie służące wyjaśnieniu stosowania przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1), zwanej dalej „dyrektywą 2006/112/WE”, dotyczących fakturowania VAT dodanych bądź zmienionych dyrektywą 2010/45/UE. Należy przy tym pamiętać, iż jak wyjaśniono w ww. dokumencie TAXUD: *„Uwagi nie obejmują wszystkich kwestii; uwzględniono jedynie te zagadnienia z zakresu fakturowania, których objaśnienie uznano za pożądane. Dotyczy to sytuacji, w których dyrektywa 2010/45/UE wprowadza nowe przepisy, lub gdy uznano, że przepisy dyrektywy VAT wymagają wyjaśnienia”*. Uwagi wyjaśniające Komisji Europejskiej zostały również wykorzystane w niniejszej broszurze.

¹ „Uwagi wyjaśniające przepisy dotyczące fakturowania VAT w związku z Dyrektywą Rady 2010/45/UE”, zwane dalej „Uwagami wyjaśniającymi”, opublikowane na następujących stronach:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/index_en.htm;
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_note_s_pl.pdf („Uwagi wyjaśniające” w języku polskim).

Wprowadzone ww. rozporządzeniami zmiany dotyczące regulacji prawnych odnośnie fakturowania mają na celu promowanie oraz dalsze upraszczanie przepisów w tym zakresie poprzez likwidowanie istniejących obciążeń i przeszkód. Równe traktowanie faktur papierowych i elektronicznych (do faktur elektronicznych stosowane są takie same zasady jak do faktur papierowych) nie zwiększa obciążeń administracyjnych związanych z fakturowaniem papierowym. Jednocześnie regulacje te mają na celu wspieranie korzystania z e-fakturowania poprzez stworzenie możliwości wolnego wyboru prostego i nieskomplikowanego sposobu zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści oraz czytelności faktury.

Zauważyć przy tym należy, iż nie ulegną zmianie, co do zasady, reguły dotyczące fakturowania sprzedaży ciągłej, obecne terminy wystawiania faktur, dane, które powinny one zawierać, zasady fakturowania opakowań zwrotnych, lista dokumentów, uznawanych obecnie za fakturę, choć w obrębie niektórych zagadnień (terminy wystawiania faktur czy dane na fakturze) wprowadza się niewielkie zmiany, które szczegółowo zostaną omówione w dalszej części broszury.

Podkreślenia wymaga, iż większość wprowadzanych od 1 stycznia 2013 r. zmian ma dla podatników charakter fakultatywny, zatem nie powodują one konieczności wprowadzenia zmian w sposobach fakturowania przyjętych przez podatnika. Zmian o charakterze obligatoryjnym jest niewiele i nie powinny one powodować trudności w ich wdrożeniu.

Obowiązek zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury

W związku z obowiązkiem dokładnego odzwierciedlenia faktycznych transakcji w zakresie dostaw towarów i świadczenia usług, przepisy wymagają, aby autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktur były zapewnione od momentu ich wystawienia do końca okresu przechowywania. Za zapewnienie powyższych wymogów odpowiada podatnik (odpowiednio: wystawiający jak i otrzymujący fakturę).

Należy zwrócić uwagę, że już w obowiązujących od 2011 r. przepisach w zakresie fakturowania powyższe obowiązki były wymagane w odniesieniu zarówno do faktur papierowych, jak i faktur przesyłanych w formie elektronicznej. W przypadku faktur przesyłanych w formie elektronicznej wskazano na przykładowe sposoby zapewnienia spełnienia tych wymogów (bezpieczny podpis elektroniczny w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym - Dz. U. Nr 130, poz. 1450, z późn. zm., weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu, lub elektronicznej wymiany

danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa, dotycząca tej wymiany, przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych). Te przykładowe sposoby zapewnienia spełnienia wymogów autentyczności pochodzenia i integralności treści dają przedsiębiorcom pewność prawa. Nie oznacza to jednak, że powyższe sposoby mogą same z siebie wskazać, że dostawa towarów lub świadczenie usług miały miejsce. Należy też wskazać, że podane sposoby są tylko przykładami, w związku z czym mogą znaleźć zastosowanie inne sposoby lub procedury zapewnienia autentyczności pochodzenia i integralności treści.

W przepisach wprowadzanych od 1 stycznia 2013 r. wskazuje się kolejny przykładowy sposób spełnienia tych wymogów - kontrole biznesowe, które zapewniają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą i dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Użycie kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług, może znaleźć zastosowanie w celu zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności wszystkim fakturom, niezależnie od tego, czy wystawiono je w formie papierowej, czy elektronicznej.

Każdy bowiem podatnik powinien zapewnić, że informacje wymienione na fakturze dokładnie odzwierciedlają faktyczną dostawę towarów lub świadczenie usług oraz warunki, na jakich zostały one dokonane. Sposób tego zapewnienia jest dowolny i uzależniony wyłącznie od wyboru podatnika.

Kontrole biznesowe

Kontrola biznesowa jest pojęciem szerokim. Jest to proces tworzony, wdrażany i aktualizowany przez osoby odpowiedzialne (zarząd, pracowników i właścicieli) za uzyskanie dostatecznej pewności w zakresie sprawozdawczości finansowej, rachunkowej i nadzorczej oraz w zakresie ich zgodności z wymogami prawnymi.

Dla potrzeb przepisów o podatku od towarów i usług dotyczących fakturowania kontrole biznesowe należy rozumieć jako proces, za pośrednictwem którego podatnik tworzy, wdraża oraz aktualizuje dostateczny poziom pewności w zakresie tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy faktury (autentyczność pochodzenia), w zakresie tego, iż nie zmieniono danych dotyczących podatku VAT (integralność treści) oraz w zakresie czytelności faktury od momentu wystawienia faktury aż do końca okresu przechowywania.

Kontrole biznesowe powinny być odpowiednie do wielkości, działalności i rodzaju podatnika oraz powinny uwzględniać ilość i wartość transakcji, jak również ilość i rodzaj dostawców

lub usługodawców oraz nabywców lub usługobiorców. W stosownych przypadkach uwzględnione powinny być także inne czynniki.

Przykładem kontroli biznesowej jest „dopasowywanie” do faktury dokumentów uzupełniających, takich jak zamówienie, umowa, dokument transportowy czy wezwanie do zapłaty.

Znaczenie przykładane do dokumentów uzupełniających winno odzwierciedlać takie czynniki jak stopień niezależności wystawcy dokumentów uzupełniających od podatnika oraz wagę przywiązywaną do tych dokumentów w procesie księgowania. Ważnym aspektem tego typu kontroli biznesowej jest fakt, że faktura podlega sprawdzeniu jako dokument w procesie biznesowym i księgowym, nie jest natomiast traktowana jako dokument niezależny i autonomiczny.

Ważne jest, aby pamiętać, że faktury w formie papierowej lub elektronicznej są – ogólnie rzecz ujmując – tylko jednym z dokumentów w zestawie dokumentów związanych z transakcją i ją dokumentujących.

Kontrola biznesowa spełnia wymogi omawianych przepisów, jeśli daje pewną ścieżkę kontrolną, dzięki której można powiązać fakturę ze stanowiącą podstawę jej wystawienia dostawą/usługą. Można tego dokonać w ramach odpowiednio ugruntowanej wiedzy z zakresu rachunkowości, ale np. także poprzez ręczne porównanie faktury z istniejącymi dokumentami handlowymi (np. kopią zamówienia, zleceniem, umową kupna, świadectwem dostawy, potwierdzeniem przelewu lub realizacji płatności). **Przedsiębiorca nie jest obowiązany do stosowania żadnych technicznych procesów oraz wdrażania jakichkolwiek regulaminów.**

Kontrola biznesowa nie podlega bowiem obowiązkowi osobnego dokumentowania.

W przypadku dostawcy lub usługodawcy fakturę można zestawić z zamówieniem, dokumentami transportowymi oraz z dowodem zapłaty. W przypadku nabywcy lub usługobiorcy fakturę można zestawić z zatwierdzonym zamówieniem (potwierdzeniem zakupu), potwierdzeniem dostawy, poleceniem i potwierdzeniem przelewu. Jednakże są to tylko przykłady typowych dokumentów, które mogą być dostępne, gdyż wiele innych dokumentów może być również zestawianych z fakturą.

Wiarygodna ścieżka audytu

W ramach rachunkowości ścieżkę audytu można opisać jako udokumentowany przebieg transakcji od jej rozpoczęcia poprzez dokument źródłowy, taki jak zamówienie, do zakończenia w formie ostatecznego zapisu w rocznych sprawozdaniach finansowych, i na odwrót, mający zapewnić związek między różnymi dokumentami w takim procesie. Ścieżka

audytu obejmuje dokumenty źródłowe i realizowane transakcje oraz odniesienia do powiązań pomiędzy nimi.

Ścieżkę audytu można opisać jako wiarygodną w przypadku, gdy związek pomiędzy dokumentami uzupełniającymi oraz realizowanymi transakcjami jest łatwy do prześledzenia (dzięki posiadaniu dostatecznych danych dla powiązania dokumentów), zgodny z ustalonymi w przedsiębiorstwie procedurami oraz odzwierciedla procesy, które faktycznie miały miejsce. Można to osiągnąć wykorzystując przykładowo, dokumenty osób trzecich (np. wyciągi bankowe), dokumenty nabywcy lub usługobiorcy albo dostawcy lub usługodawcy (dokumenty drugiej strony transakcji) lub poprzez wewnętrzne kontrole (np. rozdziału obowiązków).

Dla celów podatku VAT ścieżka audytu powinna zapewnić możliwy do skontrolowania związek pomiędzy fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług, tak aby umożliwić sprawdzenie, czy faktura odzwierciedla fakt, że dostawa towarów lub świadczenie usług miało miejsce.

Środki, przy wykorzystaniu których podatnik może wykazać związek pomiędzy fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług, pozostawia się uznaniu podatnika. Przykładem mógłby być zestaw różnych dokumentów, takich jak zamówienie, dokumenty transportowe i sama faktura, ze wskazaniem dopasowania tych dokumentów, lub nawet sam fakt, że te trzy dokumenty faktycznie do siebie pasują.

Podobnie jak w przypadku kontroli biznesowych, wiarygodna ścieżka audytu powinna być odpowiednia do wielkości, działalności i rodzaju podatnika oraz powinna uwzględniać ilość i wartość transakcji, jak również ilość i rodzaj dostawców lub usługodawców oraz nabywców lub usługobiorców. W stosownych przypadkach uwzględnione powinny być także inne czynniki, takie jak wymogi dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz kontroli.

Akceptacja odbiorcy

Nowe brzmienie § 3 rozporządzenia elektronicznego liberalizuje obowiązujące obecnie wymogi w zakresie sposobu dokonania przez odbiorcę faktury akceptacji przesyłania faktur w formie elektronicznej, które zostaną otrzymane przez niego wyłącznie w formie elektronicznej. Odchodzi się od obowiązku wyrażania formalnej zgody na ten rodzaj przesyłu (w formie pisemnej lub elektronicznej), pozostawiając te kwestie całkowicie w gestii umownej stron. Zmiany w tym zakresie oznaczają, że przykładowo za akceptację można uznać zgodę przyszłego odbiorcy faktur wyrażoną ustnie, której efektem będzie np. przyjęcie przez podatnika otrzymanej w formie elektronicznej faktury do realizacji, w tym do

uregulowania płatności z niej wynikającej. Należy przy tym mieć na względzie, że wymóg akceptacji przez odbiorcę przesyłania faktur w formie elektronicznej, w tym udostępniania, które to faktury zostaną otrzymane przez odbiorcę wyłącznie w formie elektronicznej, znajduje swoje uzasadnienie głównie w technicznych wymogach koniecznych dla odbioru faktury przesłanej w formie elektronicznej i, w przypadku podatników będących odbiorcami tych faktur – w możliwości zapewnienia przez nich autentyczności, integralności oraz czytelności treści faktury. Te techniczne wymogi powinny być bowiem ustalone, aby móc odbierać faktury w formie elektronicznej, z czym nie mamy do czynienia w zakresie faktur w formie papierowej. Powyższy przepis jest implementacją art. 1 pkt 22 ww. dyrektywy 2010/45/UE (dotyczącego art. 232 ww. dyrektywy 2006/112/WE).

W każdym przypadku decyzja o stosowaniu faktur elektronicznych pozostaje ostatecznie kwestią porozumienia między stronami transakcji. Zatem szczegółowe kwestie w zakresie sposobu wyrażania lub cofnięcia zgody przez odbiorcę na przesłanie faktury w formie elektronicznej pozostają w gestii stron i stanowią element umowy przez nie zawartej. W świetle powyższego właściwe jest wyraźne uregulowanie tego zagadnienia w drodze ustaleń między stronami celem uniknięcia ewentualnych późniejszych nieporozumień.

Należy również zauważyć, iż zgodnie z § 8 rozporządzenia elektronicznego akceptacja przesyłania faktur w formie elektronicznej, wyrażona na podstawie dotychczasowych przepisów, zachowuje ważność na potrzeby stosowania § 3 ww. rozporządzenia. Na podstawie przepisu § 8 ważność zachowują akceptacje wyrażone zarówno na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia z dnia 17 grudnia 2010 r., jak i akceptacje wyrażone na podstawie § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie wystawiania oraz przesyłania faktur w formie elektronicznej, a także przechowywania oraz udostępniania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej tych faktur (Dz.U. Nr 133, poz. 1119).

Wystawianie faktur przez zarejestrowanych podatników VAT zwolnionych

Zmienione brzmienie przepisu § 4 rozporządzenia fakturowego nie wprowadza zmian w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów w zakresie podatników zobowiązanych do wystawiania faktur. Nadal będą to podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, posiadający numer identyfikacji podatkowej, jak również podatnicy, o których mowa w art. 16 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011 r. Nr 177, poz. 1054 oraz z 2012 r. poz. 1342), zwanej dalej „ustawą o VAT”, dokonujący wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu.

Nowością jest dopuszczenie możliwości wystawiania faktur przez zarejestrowanych podatników VAT zwolnionych. Równocześnie podatnicy ci nie zostaną pozbawieni możliwości wystawiania rachunków w oparciu o przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 848 i 1101), które zgodnie z obecnie obowiązującym § 17 pkt 4 rozporządzenia fakturowego nadal będą uznawane za faktury. W efekcie zaproponowanych zmian zarejestrowany podatnik VAT zwolniony będzie mógł dokonać wyboru, czy udokumentować daną transakcję fakturą, na nowych zasadach wprowadzonych od dnia 1 stycznia 2013 r., czy też rachunkiem, na zasadach unormowanych przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.

Dane w fakturze

Znowelizowane przepisy § 5 rozporządzenia fakturowego zawierają katalog danych, które winna zawierać faktura. Stanowią one odzwierciedlenie obecnych w tym zakresie regulacji zawartych w § 5, § 7 ust. 1-2, § 23, § 25 dotychczasowego rozporządzenia fakturowego, zostały jednakże odpowiednio nieznacznie zmodyfikowane, celem dostosowania regulacji krajowych do regulacji dyrektywy 2006/112/WE, zmienionych przez dyrektywę 2010/45/UE w zakresie danych, które winna zawierać faktura.

Część danych obligatoryjnie umieszczanych na fakturze pozostała niezmienną, stanowiąc odzwierciedlenie przepisów rozporządzenia fakturowego, np. nazwa (rodzaj) towaru lub usługi, stawki podatku. Bez zmian pozostał również sposób wykazywania i zaokrąglania kwoty podatku. Niewielkim zmianom (doprecyzującym) uległ przepis o możliwości określenia w fakturze również kwot podatku dotyczących wartości dostarczonych poszczególnych towarów i wyświadczonych usług. Pozostały również szczególne uregulowania dotyczące faktur wystawianych przy transakcjach trójstronnych (wprowadzono jedynie zmiany o charakterze redakcyjnym).

Ponadto wymóg umieszczania na fakturze niektórych danych uległ likwidacji, np. zlikwidowano obowiązek umieszczania numeru rejestracyjnego samochodu na fakturach dokumentujących nabycie paliw, czy obowiązek zamieszczania terminu płatności należności w przypadku małych podatników rozliczających się metodą kasową co nie oznacza, iż podatnicy dla własnych potrzeb dokumentacyjnych nie mogą zamieszczać takich danych.

Zmiany zawarte w zmienianym rozporządzeniu generalnie upraszczają zasady fakturowania i m.in. polegają na zmniejszeniu obowiązkowych danych na fakturze lub na wprowadzeniu możliwości podawania niektórych danych innych niż obecnie wymagane – w miejsce tych obecnie obowiązujących. Jednakże, pomimo zniesienia obowiązku podawania niektórych

danych w fakturze, podatnicy, którzy np. **obecnie oznaczają faktury wyrazami „faktura VAT” nadal będą mogli to czynić w nowym stanie prawnym.** Dodatkowo należy zauważyć, iż na fakturach podatnicy mogą również zawierać inne dane, które nie będą już wymagane jako obowiązkowe od 1 stycznia 2013 r.

Realne zmiany w fakturowaniu dotyczyć będą niewielkiej grupy podatników, którzy rozliczają VAT w procedurach szczególnych oraz małych podatników stosujących metodę kasową. Ale nawet ci podatnicy mogą zachować dotychczasowe oznaczenia faktur, pod warunkiem, że naniosą dodatkowe oznaczenia np. wyrazy „metoda kasowa” czy „procedura marży dla biur podróży”.

W konsekwencji zmienione przepisy, które będą obowiązywać od 1 stycznia 2013 r. nie powinny powodować konieczności istotnych zmian w systemach księgowych.

Dane obligatoryjne

W rozporządzeniu fakturowym zlikwidowano określenia „Faktura VAT-MP”, „Faktura VAT marża” oraz możliwość umieszczenia informacji, iż podatek VAT rozlicza nabywca.

Jednocześnie wprowadzono obowiązek podania danych wynikających ze znowelizowanego brzmienia art. 226 dyrektywy 2006/112/WE poprzez obowiązek umieszczenia na fakturze:

- 1) wyrazów „**metoda kasowa**”, które zastępują dotychczasowe wyrażenie „Faktura VAT-MP” (stosownie do nowego brzmienia § 5 ust. 2 pkt 1 - rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 7a dyrektywy 2006/112/WE),
- 2) wyrazu „**samofakturowanie**” (stosownie do nowego brzmienia § 5 ust. 2 pkt 2 - rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 10a dyrektywy 2006/112/WE),
- 3) wyrazów „**procedura marży dla biur podróży**”, które zastępują dotychczasowe wyrażenie „FAKTURA VAT marża” bądź też odesłanie do przepisów art. 119 ustawy o VAT lub art. 306 dyrektywy (stosownie do § 5 ust. 2 pkt 3 - rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 13 dyrektywy 2006/112/WE),
- 4) wyrazów „**procedura marży – towary używane**”; „**procedura marży – dzieła sztuki**” lub „**procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki**”, które zastępują dotychczasowe wyrażenie „FAKTURA VAT marża” bądź też odesłanie do przepisów art. 120 ustawy o VAT lub art. 313 dyrektywy (stosownie do § 5 ust. 2 pkt 4 - rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 14 dyrektywy 2006/112/WE),
- 5) wyrazów „**odwrotne obciążenie**” – rozwiązanie to może być stosowane jako jedyne z dotychczasowych trzech obowiązujących oznaczeń dla tego rodzaju transakcji

(stosownie do § 5 ust. 2 pkt 5 - rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11a dyrektywy 2006/112/WE),

6) stosownie do § 5 ust. 2 pkt 6:

- przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
- przepisu dyrektywy, który zwalnia od podatku taką dostawę lub takie świadczenie, lub
- innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;

rozwiązanie to odpowiada art. 226 pkt 11 dyrektywy 2006/112/WE i w zasadzie tylko porządkuje dotychczasowe oznaczenia.

Tak jak już wskazano podatnicy wystawiający dotychczas faktury „VAT-MP” czy też „VAT marża” nadal mogą zachować te oznaczenia, pod warunkiem wskazania również na fakturze wymaganych we wszystkich państwach członkowskich UE nowych oznaczeń.

Imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy

W zakresie danych identyfikacyjnych podatnika, danymi takimi dla podatnika będącego osobą fizyczną jest imię i nazwisko. W fakturze podatnicy będący osobami fizycznymi powinni zatem podawać imię i nazwisko, przy czym oprócz tych danych mogą również podać nazwę lub nazwę skróconą firmy.

Natomiast w przypadku podatnika niebędącego osobą fizyczną dane identyfikacyjne stanowią przede wszystkim nazwa pełna oraz nazwa skrócona. W fakturze podatnicy niebędący osobami fizycznymi powinni zatem umieszczać nazwę lub nazwę skróconą podaną w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Również prawidłowym rozwiązaniem jest wskazanie jednocześnie nazwy pełnej i skróconej.

Adres na fakturze wystawionej przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą

Na fakturze powinien być podawany, co do zasady, adres siedziby działalności gospodarczej podatnika, w rozumieniu ustawy o VAT. Przepisy nie precyzują jaki adres w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą (miejsca zamieszkania czy głównego miejsca prowadzenia działalności – jeśli to główne miejsce prowadzenia działalności znajduje się w innym miejscu niż miejsce zamieszkania) podatnik powinien wskazać w fakturze. Przyjąć zatem należy, iż będzie to adres zgodny z dokonany zgłoszeniem identyfikacyjnym,

tj. w przypadku osób fizycznych powinien to być, co do zasady, adres zamieszkania. Jednakże w sytuacji, gdy osoba fizyczna nie prowadzi działalności gospodarczej w miejscu zamieszkania i posiada główne miejsce prowadzenia działalności (wskazane w zgłoszeniu dla potrzeb identyfikacji podatkowej), w fakturze powinien być podawany adres tego głównego miejsca prowadzenia działalności. Nie ma też przeszkód aby w fakturze były również podawane inne miejsca prowadzenia działalności, w szczególności te, w których dokonywana jest dana dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem że nie zakłóca to czytelności faktury.

Faktury uproszczone

Wprowadzony do rozporządzenia fakturowego przepis § 5 ust. 4 pkt 6, przewiduje możliwość wystawiania faktur uproszczonych i określa przesłanki warunkujące korzystanie z tej możliwości. W tym zakresie przepis stanowi implementację art. 220a dyrektywy 2006/112/WE, dodanego przez dyrektywę 2010/45/UE. Faktury uproszczone wystawiane są, w przypadku gdy kwota faktury nie przekracza 100 euro lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej. Przyjęta kwota 450 zł uwzględnia zasady przeliczania kwot przewidziane w art. 399 i 400 dyrektywy 2006/112/WE.

Zgodnie z art. 226b dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie nakładają obowiązek umieszczania na fakturach uproszczonych co najmniej następujących danych:

- a) daty wystawienia faktury;
- b) danych identyfikacyjnych podatnika dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi;
- c) danych określających rodzaj dostarczonych towarów lub wykonanych usług;
- d) należnego VAT lub danych potrzebnych do jego obliczenia;
- e) w przypadku gdy wystawiona faktura jest dokumentem lub notą uznaną za fakturę na mocy art. 219, wyraźnego i jednoznacznego odniesienia do tej faktury pierwotnej oraz konkretnych danych, które ulegają zmianie.

Zauważyć należy, iż wprowadzone w cyt. wyżej przepisie dyrektywy wyrażenie „co najmniej” przyznaje państwom członkowskim pewną dowolność w zakresie określania danych, które musi zawierać faktura uproszczona, wskazując jednocześnie katalog danych umieszczanych obligatoryjnie na tego rodzaju dokumencie. W przepisach § 5 ust. 4 pkt 6 rozporządzenia fakturowego zakres danych obowiązkowo zamieszczanych na fakturach uproszczonych został określony w sposób zbliżony do zakresu danych wymaganych (odrębnymi przepisami) na paragonie fiskalnym.

Faktury uproszczone nie mogą być wystawiane w przypadku:

- wewnątrzspółnotowej dostawy towarów,
- sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz na terytorium kraju,
- w przypadku gdy faktura wystawiana jest na żądanie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- dostawy towarów i świadczenia usług na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, dla których osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca.

W tym miejscu należy wyjaśnić, iż odręczne dopisanie na paragonie fiskalnym numeru NIP nabywcy nie czyni zadość wymogom przewidzianym przepisami dla wystawiania faktur i tym samym tak sporządzony paragon nie może zostać uznany za fakturę uproszczoną.

Podkreślenia wymaga, że możliwość wystawienia faktury uproszczonej w przypadku transakcji o wartości do 450 zł (lub 100 euro) nie oznacza, że nie można wystawiać w takiej sytuacji faktury zawierającej pełną ilość danych.

Faktura uproszczona daje nabywcy towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji, które są dokumentowane tą fakturą.

Numer NIP nabywcy w fakturze

Zmianą w stosunku do obecnie obowiązującego rozporządzenia fakturowego jest ograniczenie w § 5 ust. 4 pkt 3 rozporządzenia fakturowego katalogu przypadków, w których nie ma potrzeby zawierania na fakturze numeru NIP nabywcy – dotychczas zawartego w § 7 ust. 1 i 2 rozporządzenia fakturowego. Większość tych przypadków jest bowiem zbędnych z uwagi na zaproponowane zmiany w § 5 rozporządzenia fakturowego, w którym NIP zastąpiono numerem, za pomocą którego nabywca jest zidentyfikowany dla podatku od towarów i usług lub podatku od wartości dodanej. W konsekwencji tych zmian nie ma uzasadnienia do podawania na fakturze numeru NIP w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej czy też nieposługujących się takim numerem, jak również podmiotów z państw trzecich. Z dotychczas obowiązujących regulacji pozostawiono natomiast możliwość niepodawania numeru, za pomocą którego nabywca (inny podatnik) jest zidentyfikowany dla podatku w sytuacji sprzedaży energii elektrycznej i ciepłej, gazu przewodowego, świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiotelekomunikacyjnych oraz świadczenia usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy o VAT, z wyjątkiem jednak przypadku, gdy dana transakcja będzie dokumentowana fakturą uproszczoną. Podatnik dokonujący zatem ww. czynności na rzecz innego podatnika,

w przypadku transakcji do 450 zł, będzie miał wybór czy dokumentować tę transakcję fakturą „pełną”, jedynie bez numeru identyfikacyjnego VAT nabywcy, czy też wystawiać fakturę uproszczoną, niezawierającą żadnych innych danych identyfikujących nabywcę poza tym numerem.

Samofakturowanie

Przepis § 6 rozporządzenia fakturowego w nowym brzmieniu przewiduje możliwość wystawiania faktur w imieniu i na rzecz podatnika przez upoważnione przez niego osoby trzecie, w szczególności przez jego przedstawiciela podatkowego, oraz przez nabywcę towarów lub usług, będącego podatnikiem podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze bądź też osobą prawną niebędącą takim podatnikiem. Samofakturowanie przez nabywcę będzie miało zastosowanie do sprzedaży dokonywanej na jego rzecz, jak również będzie obejmowało możliwość wystawiania faktur zaliczkowych. Będzie mogło być również zastosowane w przypadku dostawy towarów i świadczenia usług, których miejscem opodatkowania jest kraj trzeci. W przypadku samofakturowania dokonywanego przez nabywcę towarów i usług, których to miejscem opodatkowania będzie inne niż Polska państwo członkowskie UE, zastosowanie znajdą regulacje dotyczące fakturowania obowiązujące w tym państwie członkowskim. Przepisy te odzwierciedlają postanowienia art. 220 i art. 224 dyrektywy 2006/112/WE.

Wskazać należy, że proponowany przepis stanowi częściową kontynuację regulacji obowiązujących w tym zakresie w obecnym brzmieniu § 6 i § 25 rozporządzenia fakturowego, odpowiednio zmodyfikowanych celem dostosowania regulacji krajowych do art. 224 dyrektywy 2006/112/WE w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę 2010/45/UE. Należy zwrócić uwagę, że odbiurokratyzowano szereg istniejących obecnie wymogów dotyczących samofakturowania, takich jak np. obowiązek informowania naczelnika urzędu skarbowego o zawarciu umowy na samofakturowanie, pozostawiając kwestie wyboru takiego rozwiązania i sposobu zatwierdzania poszczególnych faktur w gestii poszczególnych stron sprzedaży. Przyjęte rozwiązanie można określić mianem likwidacji sformalizowanej obecnie procedury i warunków wystawiania faktur przez nabywcę.

Obliczanie kwoty podatku wychodząc od kwoty brutto świadczenia

Zmiany wprowadzone w § 8 rozporządzenia fakturowego umożliwiają podatnikom wybór sposobu obliczania kwoty podatku wychodząc od kwoty brutto świadczenia nie uzależniając prawa do skorzystania z tej metody od żadnych szczególnych przesłanek i tym samym nie ograniczając tego prawa do żadnego konkretnego typu transakcji.

Terminy wystawienia faktury

Znowelizowane przepisy § 9 rozporządzenia fakturowego regulują kompleksowo terminy wystawienia faktury. Dokonana zmiana polega w przeważającej mierze na uproszczeniu i uporządkowaniu regulacji obowiązujących obecnie w tym zakresie w § 9 oraz § 11-12 rozporządzenia fakturowego.

Przepisy § 9 rozporządzenia fakturowego w zmienionym brzmieniu utrzymują dotychczasową zasadę obowiązku wystawiania faktur w terminie najpóźniej 7 dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (ust. 1) lub – w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym – od zakończenia miesiąca, w którym dokonano sprzedaży (ust. 2). W ust. 3 wprowadzana jest natomiast nowa instytucja – możliwość wystawiania zbiorczych faktur, dokumentujących transakcje dokonane w trakcie miesiąca kalendarzowego (niemających charakteru sprzedaży ciągłej). W takim przypadku faktura musi być wystawiona najpóźniej ostatniego dnia tego miesiąca, w którym miały miejsce dostawy towarów lub były świadczone usługi. Zmiany w tym zakresie realizują obowiązek zapewnienia podatnikom możliwości wystawiania faktur zbiorczych, o których mowa w art. 223 dyrektywy 2006/112/WE, oraz uproszczają dokumentowanie transakcji. Ponadto, znacznie wydłuża się termin na wystawienie faktur dokumentujących wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (§ 9 ust. 4) oraz świadczenie usług, do których stosuje się art. 28b (§ 9 ust. 5). Zgodnie bowiem z ww. przepisami będzie to możliwe aż do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym odpowiednio: wydano lub przemieszczono towar bądź wykonano usługę.

Faktury zaliczkowe

Regulacje § 10 rozporządzenia fakturowego w nowym brzmieniu utrzymują dotychczasowe zasady wystawiania faktur zaliczkowych. Nowością jest brak obowiązku wystawiania faktur na zaliczki w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów. Należy zwrócić uwagę, że tego rodzaju zaliczki od 1 stycznia 2013 r. nie rodzą obowiązku podatkowego - vide art. 11 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. poz. 1342). Wprowadzone modyfikacje w zakresie odesłań do odpowiednich przepisów dotyczących danych zawartych na fakturze wynikają ze zmian dokonanych w tym zakresie rozporządzeniem fakturowym. *Novum* stanowi jedynie odejście od literalnie wyrażonej zasady, że fakturę wystawia się również na każdą kolejną otrzymaną część należności, gdyż wynika już ona z normy zawartej w § 10 ust. 1.

Dokumenty zmieniające fakturę

Faktury korygujące

Przepisy § 13 rozporządzenia fakturowego w brzmieniu zarówno obecnym jak i zmienionym regulują zasady wystawiania faktur korygujących i stanowią co do zasady odzwierciedlenie regulacji aktualnie obowiązujących. Wprowadzone modyfikacje polegają jedynie na odpowiednim dostosowaniu do zmian wprowadzonych w pozostałych przepisach rozporządzenia fakturowego.

Z analogiczną sytuacją mamy do czynienia w przypadku przepisów § 14 rozporządzenia fakturowego. Podkreślić przy tym należy, iż nowe brzmienie § 14 ust. 3 rozporządzenia ogranicza zakres danych wymaganych dla faktur korygujących wystawianych w najbardziej powszechnych przypadkach poprzez rezygnację z obowiązującego obecnie wymogu umieszczania obok prawidłowej treści korygowanych pozycji także pozycji i kwot błędnie wskazanych w fakturze korygowanej. Stanowi to znaczne uproszczenie przy wystawianiu faktur korygujących we wskazanych przepisem przypadkach.

Jednocześnie należy podkreślić, iż konstrukcja nowego brzmienia przepisów § 14 ust. 3 nie stoi na przeszkodzie, aby w fakturze umieszczać więcej danych niż wymagane, tj. takich jak np. kwoty podane w omyłkowej wysokości w zestawieniu z kwotami w wysokości prawidłowej, co pozwoli na uniknięcie przez podatników konieczności wprowadzania zmian w obecnie stosowanym przez nich systemie wystawiania dokumentów w tym zakresie.

Noty korygujące

Jedyną istotną zmianą w zasadach wystawiania not korygujących jest rezygnacja z obowiązku wysyłania odbiorcy noty korygującej w dwóch egzemplarzach i akceptowania jej treści przez odbiorcę w formie pisemnej. Przepis ust. 2 w § 15 wymaga jedynie akceptacji noty przez wystawcę faktury. Sposób akceptacji pozostawiono w gestii stron.

Faktury wewnętrzne

Zmiana brzmienia przepisów § 24 rozporządzenia fakturowego wiąże się z uchyleniem części przepisów, do których § 24 się odwołuje i co do zasady nie wnosi istotnych zmian w zakresie wystawiania dokumentów określonych mianem faktur wewnętrznych.

Odnosnie faktur wewnętrznych należy jednak zwrócić uwagę na zmianę wprowadzoną przepisem art. 11 pkt 11 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. poz. 1342). Zmiana ta bowiem oznacza odejście od

obowiązku dokumentowania wskazanych w tym przepisie czynności fakturami wewnętrznymi na rzecz prowadzenia przez podatnika dowolnej dokumentacji, która takie czynności będzie odzwierciedlać. Podatnicy nadal mogą wystawiać takie dokumenty, jeśli tylko taka będzie ich wola.

Przechowywanie faktur

Podkreślić należy, iż z obecnie obowiązujących przepisów wykonawczych regulujących kwestie fakturowania i przechowywania faktur wynika, iż co do zasady nie ma przeszkód, aby faktury przesłane w formie elektronicznej drukować i przechowywać w formie papierowej, czy też faktury wystawione w formie papierowej odpowiednio przetworzyć (np. zeskanować) i przechowywać w formie elektronicznej. Przy czym w obu tych przypadkach musi być zachowany warunek zapewnienia autentyczności pochodzenia faktur, integralności ich treści i czytelności od momentu ich wystawienia do czasu upływu terminu przedawnienia. Możliwość powyższa nie uległa żadnym zmianom w związku z przedmiotową nowelizacją przepisów w zakresie fakturowania. Przypomnieć można jedynie, że od dnia 1 stycznia 2011 r. warunek braku zmiany treści faktury (integralność treści), nie dotyczy formatu faktury w formie elektronicznej. Format, w którym zawarte są wymagane na mocy przepisów dane na fakturze, może zostać przekonwertowany na inne formaty, pod warunkiem że dane te pozostaną niezmienione. Pozwala to odbiorcy lub dostawcy usług działającemu na jego rzecz na przekształcenie lub przedstawienie w inny sposób danych elektronicznych w celu ich dopasowania do własnego systemu informatycznego lub z powodu zaistnienia, wraz z upływem czasu, zmian technologicznych.

Przepisy znowelizowanego § 21 rozporządzenia fakturowego stanowią co do zasady odzwierciedlenie i jednocześnie dalsze ujednoczenie przepisów regulujących kwestie przechowywania i udostępniania faktur dla zapewnienia równego traktowania faktur papierowych i w formie elektronicznej. Podatnicy posiadający siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju są zobowiązani do przechowywania wystawionych i otrzymanych faktur oraz ich duplikatów na terytorium kraju. W przypadku ww. podatników, faktury mogą być przechowywane poza terytorium kraju, jednakże wyłącznie w formie elektronicznej w sposób umożliwiający organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, za pomocą środków elektronicznych, dostęp on-line do tych faktur. Podatnicy są zobowiązani zapewnić organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do wymienionych dokumentów, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej również bezzwłoczny ich

pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych. Regulacje te stanowią implementację art. 244 i art. 245 ust. 2 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE.

Przepisy którego państwa członkowskiego mają zastosowanie

W przypadku gdy przedsiębiorcy dokonują dostaw towarów lub świadczą usługi na rzecz nabywców lub usługobiorców w innych państwach członkowskich, mogą pojawić się trudności w ustaleniu państwa członkowskiego, którego przepisy dotyczące fakturowania mają zastosowanie. W przepisie § 26a, dodanym do rozporządzenia fakturowego sformułowane zostały zasady ogólne fakturowania, w zakresie, w jakim stanowią implementację art. 219a dyrektywy 2006/112/WE, dodanego przez dyrektywę 2010/45/UE Rady. Regulacja ta ma zapewnić pewność prawa w odniesieniu do zobowiązań dotyczących fakturowania poprzez wyraźne określenie zakresu objętego daną jurysdykcją.

Jak wynika z art. 219a dyrektywy 2006/112/WE, podstawową zasadą jest, że państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa, określa zasady fakturowania. Istnieją jednak dwa wyjątki od tej zasady, które zostały zawarte w art. 219a lit. a i b. Dotyczą one dostaw transgranicznych objętych mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz dostaw podlegających opodatkowaniu poza terytorium UE. W takich przypadkach zastosowanie mają przepisy państwa członkowskiego, w którym dostawca ma siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego wykonywana jest dostawa towaru lub w którym dostawca ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Dla dostawców mających siedzibę poza UE, dokonujących dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu w UE, wyjątki nie mają zastosowania, natomiast zawsze stosuje się podstawową zasadę fakturowania, czyli zasadę państwa członkowskiego, w którym ma miejsce dostawa.

W równym stopniu, podstawowa zasada będzie miała zawsze zastosowanie w przypadku samofakturowania, w którym odbiorca wystawiający fakturę również podlega opodatkowaniu w ramach odwrotnego obciążenia. Zatem to państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa, będzie ustalać zasady fakturowania.

Konstrukcja § 26a pozwala na przeniesienie opisanych wyżej zasad wynikających z art. 219a dyrektywy 2006/112/WE do krajowego porządku prawnego poprzez wskazanie przypadków, w których znajdą zastosowanie odpowiednie regulacje odnoszące się do fakturowania przewidziane w krajowych przepisach prawa.