

5. Wystawienie faktury

5.1. Uwagi ogólne

Zasadniczo obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Regulacja ta nie znajduje zastosowania w przypadku, gdy sprzedaż towaru lub wykonanie usługi winny być potwierdzone fakturą. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż 7 dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 4 ustawy o VAT).

Komentowany przepis ma istotne znaczenie w praktyce w obrocie gospodarczym pomiędzy podatnikami podatku VAT. Wynika to z faktu, iż na mocy art. 106 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy. W konsekwencji obowiązek podatkowy zostaje przesunięty o kilka dni. Nie powstaje on bowiem w dacie wydania towaru czy wykonania usługi, ale w dacie wystawienia faktury, co jednak nie może nastąpić później niż w terminie 7 dni, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Zasada ta została potwierdzona także w przepisach wykonawczych. Z przepisu § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. 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, zmienionego rozporządzeniem z dnia 11 grudnia 2012 r., wynika, iż fakturę wystawia się nie później niż 7. dnia od dnia wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2–5, § 10–12 i § 16 ust. 2.

➤ Przykład

Dnia 28 marca podatnik podatku VAT dokonuje dostawy towarów na rzecz innego podatnika podatku VAT. Dostawca towarów ma obowiązek wystawienia faktury potwierdzającej dokonanie czynności w terminie 7 dni od dnia wydania towarów, tj. do dnia 4 kwietnia. Jeżeli faktura dokumentująca dostawę zostanie wystawiona w marcu, np. 28 marca, tj. w dniu wydania towaru, to obowiązek podatkowy powstaje w marcu. W takiej sytuacji podatnik podatku VAT ma obowiązek rozliczyć podatek VAT z tytułu dokonanej transakcji w deklaracji podatkowej VAT-7 za miesiąc marzec. W przypadku gdy faktura zostanie wystawiona w kwietniu, przy czym zgodnie z przepisami nie później niż 4 kwietnia, wówczas obowiązek podatkowy powstaje w kwietniu i podatnik rozlicza dokonaną transakcję w deklaracji podatkowej VAT-7 za miesiąc kwiecień. Wystawienie faktury w tym terminie powoduje przesunięcie obowiązku podatkowego z marca na kwiecień.

Faktura z tytułu dostawy towaru lub świadczenia usługi winna być wystawiona w terminie 7 dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli zostanie ona wygenerowana po upływie tego terminu, wówczas obowiązek podatkowy powstaje

w 7. dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Późniejsze wystawienie faktury pozostaje bez wpływu na powstanie obowiązku podatkowego.

➤ Przykład

Dnia 28 marca podatnik podatku VAT wykonał usługę na rzecz innego podatnika podatku VAT. Fakturę dokumentującą dokonanie czynności wystawił dnia 15 maja. Obowiązek podatkowy z tego tytułu powstaje w dniu 4 kwietnia, tj. 7. dnia, licząc od dnia wykonania usługi. Bez znaczenia pozostaje wystawienie faktury w dniu 15 maja (data sprzedaży 28 marca). Podatnik podatku VAT winien ująć transakcję w deklaracji podatkowej VAT-7 za miesiąc kwiecień. Wystawienie faktury w maju nie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu dokonanej transakcji.

Warto w tym miejscu zacytować wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 sierpnia 2009 r. (sygn. akt I SA/Gd 367/09), w którym sąd stwierdził, iż: *ustawa podatkowa nie wiąże powstania obowiązku podatkowego z wypłatą odszkodowania czy też z wydaniem decyzji ustalającej wysokość odszkodowania. Jedynym ustawowym wyznacznikiem powstania obowiązku podatkowego (...) jest data wystawienia faktury, nie później jednak niż 7 dzień po wydaniu towaru.*

Także w 7. dniu od dnia wydania towaru lub świadczenia usługi powstaje obowiązek podatkowy w przypadku, gdy faktura, wbrew obowiązującym przepisom, nie zostanie przez podatnika wystawiona w ogóle.

Komentowana regulacja odnosi się wyłącznie do faktur, a nie do faktur proforma wystawianych m.in. dla celów celnych. Wystawienie faktury proforma nie wywołuje żadnych skutków w zakresie podatku VAT.

5.2. Przedwczesne wystawienie faktury

W praktyce zdarzają się sytuacje, gdy faktury są wystawiane przedwcześnie, tj. przed wydaniem towaru lub przed wykonaniem usługi. W takim przypadku pojawiają się wątpliwości, czy wystawienie takiej faktury przed terminem rodzi skutki na gruncie komentowanego przepisu ustawy o VAT.

Z jednej strony wydaje się, iż sama konstrukcja przepisów art. 19 ust. 4, art. 106 ust. 1 ustawy o VAT oraz § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. 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, zmienionego rozporządzeniem z dnia 11 grudnia 2012 r., wskazuje, iż faktura, jako że ma dokumentować wykonanie określonej czynności, jaką jest dostawa towaru lub świadczenie usługi, winna być wystawiona po jej wykonaniu. Oznacza to, iż wpieryw powinno nastąpić wydanie towaru lub wykonanie usługi, a następnie w celu potwierdzenia tego zdarzenia – wystawienie faktury. W przeciwnym razie, jeżeli faktura zostanie wystawiona przed dokonaniem czynności, nie można mówić, iż potwierdza jej wykonanie. Pośrednio potwierdzają to także regulacje dotyczące elementów, jakie faktura powinna zawierać. Jednym z takich składników jest data sprzedaży, którą na-

leży wskazać na fakturze, o ile różni się ona od daty wystawienia dokumentu. W przypadku gdyby natomiast faktura była wystawiona przed wydaniem towaru lub przed wykonaniem usługi, podanie tej daty nie jest możliwe, co z kolei, w przypadku gdy data ta różni się od daty wystawienia faktury i powinna być wskazana na fakturze, jest nieprawidłowe.

Z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 października 2010 r. (sygn. IPPP2-443-522/10-4/AK) wynika, iż: *faktura wystawiona przed wykonaniem usługi, jak również przed wpłatą zaliczki, będzie fakturą VAT tzw. „pustą”, ponieważ nie będzie dokumentowała żadnej transakcji, z którą ustawa o VAT wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Samo wystawienie faktury przed wykonaniem świadczenia, nie będzie rodziło obowiązku podatkowego w trybie art. 19 ust. 4 ustawy o VAT.* We wskazanej interpretacji organ podkreślił, iż wskazane powyżej przepisy rozporządzenia określają, iż fakturę należy wystawić nie później niż 7. dnia od dnia zaistnienia określonego zdarzenia, jakim jest wydanie towaru, wyświadczenie usługi czy otrzymanie zaliczki. W ocenie organu termin ten jest terminem ostatecznym: *natomiast termin „początkowy” wyznacza zaistnienie zdarzenia określonego przepisami powodującego wystawienie faktury. Nie ma zatem potrzeby wskazywania innego terminu, od którego podatnik może wystawić fakturę VAT. Termin ten jest bowiem wyznaczony przez dzień, w którym podatnik dokona sprzedaży.* W związku z tym, z uwagi na fakt, iż przedwczesne wystawienie faktury nie oznacza wywiązania się z obowiązku wystawienia faktury, podatnik w terminie 7 dni od dnia wydania towaru lub wykonania usługi powinien wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż.

Wystawienie faktury niedokumentującej rzeczywistej sprzedaży nie spowoduje w tym przypadku konieczności odprowadzenia podatku VAT należnego na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Potwierdza to uchwała 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r. (sygn. akt FPS 2/02), w której stwierdza się, iż: *norma art. 33 ust. 1 ustawy o VAT [obecnie art. 108 ustawy o VAT w analogicznym brzmieniu – przyp. aut.] nie znajduje zastosowania w przypadkach, gdy realizowana przez podatnika sprzedaż jest objęta obowiązkiem podatkowym, a dokumentująca ją faktura została wystawiona przed momentem powstania obowiązku podatkowego lub po miesiącu powstania tegoż obowiązku. Kiedy bowiem w przepisie tym mowa jest o sprzedaży nieobjętej obowiązkiem podatkowym, chodzi o sprzedaż, która pozostaje w ogóle – ze względów przedmiotowych lub podmiotowych – poza obowiązkiem podatkowym w tym podatku, a zatem nie może nigdy przekształcić się w zobowiązanie podatkowe, a nie o przypadki wystawienia faktury z wykazaniem podatkiem, które dokumentują sprzedaż objętą obowiązkiem podatkowym w tym podatku, lecz zostały wystawione przed przekształceniem się tegoż obowiązku w zobowiązanie podatkowe, co w podatku VAT następuje z tzw. momentem powstania obowiązku podatkowego.*

Z drugiej strony ani przepisy ustawy o VAT, ani przepisy wykonawcze nie zabraniają wprost wystawienia faktury przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi. Przepisy te wyraźnie przewidują jedynie termin końcowy wystawienia fak-

tury, tj. nie później niż 7 dnia od wydania towaru lub wykonania usługi. W konsekwencji wystawienie faktury przedwcześnie powinno powodować powstanie obowiązku podatkowego wobec kwoty objętej taką fakturą na podstawie przepisu art. 19 ust. 4 ustawy o VAT. Stanowisko to potwierdza WSA we Wrocławiu, który w wyroku z dnia 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt I SA/Wr 1467/09) stwierdził, iż wystawienie faktury przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi powoduje powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do danej transakcji. Warunkiem jest, aby stan faktyczny jednoznacznie potwierdzał, iż wystawiona przedwcześnie faktura dotyczy konkretnej dostawy towaru lub świadczenia usługi. W takiej sytuacji można przyjąć, iż taka faktura, mimo iż niewłaściwie wystawiona (np. wskazująca błędną datę sprzedaży), potwierdza czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Stanowisko to potwierdzają także sędziowie NSA w powyżej cytowanej uchwale z dnia 22 kwietnia 2002 r. (sygn. akt I FPS 2/02). Wynika z niej, iż wystawienie faktury dokumentującej sprzedaż przed okresem, w którym obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe, lub po jego zakończeniu: *pozostaje bez wpływu na rozliczenie podatku VAT, który w każdym z tych przypadków powinien zostać zaewidencjonowany i rozliczony w miesiącu zaistnienia zobowiązania podatkowego*. W konsekwencji jeżeli podatnik wystawi fakturę, a następnie dokona czynności opodatkowanych, nie dokonuje korekty wystawionej faktury, nie wystawia faktury po raz drugi, tylko ujmuje zdarzenie na podstawie pierwotnie wystawionej faktury zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego. W naszej ocenie stanowisko to wydaje się uzasadnione i należy je popierać.

5.3. Wystawienie faktury na żądanie osoby fizycznej

Zasadniczo sprzedaż towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (tj. niebędących podatnikami podatku VAT) nie wiąże się z obowiązkiem wystawienia faktury. Jednakże w sytuacji gdy osoby takie zażądają wystawienia faktury, podatnik, na podstawie art. 106 ust. 4 ustawy o VAT, jest obowiązany do jej wystawienia.

Ani przepisy ustawy o VAT, ani przepisy wykonawcze, nie określają terminu, w jakim nabywca będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej ma prawo żądać od sprzedawcy wystawienia faktury. Zgodnie z art. 87 § 1 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą obowiązani są na żądanie kupującego lub usługobiorcy wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi. Podatnicy, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania (art. 87 § 3 o.p.). W myśl § 4 art. 87 o.p. podatnik nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Obowiązek

wystawienia faktury na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej powstaje zatem skutek złożenia oświadczenia, iż żąda ona jej wystawienia, pod warunkiem iż żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Jeżeli natomiast żądanie to zostanie zgłoszone po upływie trzymiesięcznego terminu, podatnik nie ma obowiązku wystawienia takiej faktury. Wystawienie przez niego faktury jest w takiej sytuacji zależne wyłącznie od jego decyzji.

Obowiązek podatkowy w przypadku sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej powstaje zasadniczo z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Wynika to z faktu, iż podatnik ma obowiązek zaewidencjonować taką sprzedaż zgodnie z przepisem art. 111 ust. 1 ustawy o VAT przy zastosowaniu kasy rejestrującej. W takim przypadku wydanie towaru lub wykonanie usługi na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności powoduje konieczność ujęcia transakcji w kasie fiskalnej i odprowadzenia podatku VAT należnego z tytułu dokonanej transakcji. Natomiast późniejsze wystawienie faktury na żądanie takiej osoby niebędącej podatnikiem nie powoduje konsekwencji w zakresie podatku VAT. Jeżeli natomiast osoba fizyczna zażąda wystawienia faktury w momencie dokonywania transakcji, wówczas podatnik ma obowiązek ją wystawić. Obowiązek podatkowy powstaje wtedy co do zasady w dacie wystawienia faktury, co odpowiada dacie sprzedaży zaewidencjonowanej w kasie fiskalnej.

5.4. Sprzedaż o charakterze ciągłym

Kolejną problematyczną kwestią jest wystawianie faktur w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym. Pojęcie sprzedaży ciągłej nie zostało zdefiniowane ani w przepisach ustawy o VAT, ani w przepisach wykonawczych, czy też w innych przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 2 pkt 22 ustawy o VAT przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jak wynika z uzasadnienia do wyroku NSA z dnia 24 listopada 2011 r. (sygn. akt I FSK 157/11): *pod terminem „ciągłe” w Słowniku Języka Polskiego pod red. prof. Witolda Doroszewskiego (Słownik Języka Polskiego, Polska Akademia Nauk, Warszawa 1958, s. 957) znajdują się takie zwroty jak: ustawicznie, nieustannie, stale; wciąż jeszcze; czy też: bez luk, bez odstępów w przestrzeni. Z kolei Słownik Języka Polskiego pod red. prof. Mieczysława Szymczaka (Słownik Języka Polskiego, PWN, Warszawa 1978) wskazuje, że przez „ciągłe” należy rozumieć: ustawicznie, nieustannie, stale, w sposób powtarzający się, wciąż. W wydaniu słownika PWN (...) „ciągłe” – oznacza: ustawicznie, nieustannie, stale wciąż, ale również: w sposób cykliczny, co jakiś czas (Słownik Języka Polskiego pod red. prof. dr hab. Stanisława Dubisza, PWN, Warszawa 2008 r.). Podobną, choć nie taką samą siatką pojęciową operuje Domowy Popularny Słownik Języka Polskiego pod red. prof. dr hab. Bogusława Dunaja, w którym przez „ciągłe” rozumie się: niezmiennie, bezustannie, bez przerwy; ale również: bardzo często, ustawicznie, wciąż, w dalszym ciągu. Choć wszystkie zwroty określające słowo „ciągłe” mogą wydawać się do siebie zbliżone, to*