INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

BIULETYN VAT

miesięcznik

VAT I AKCYZA: PORADY · DOKUMENTACJA · ORZECZNICTWO

Temat numeru:

- **E-commerce – najczęściej spotykane problemy z rozliczeniem VAT od WSTO**

5/359
maj 2026

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1. Zmiany w VAT od 1 października 2026 r. – koniec konsultacji 3
2. Kod BFK czy DI do transakcji zagranicznych – stanowisko MF . . . 8
3. Zasady informowania o kaucji w sklepie i na paragonie – stanowisko MF. 10
4. Kiedy rozliczyć faktury korygujące „in minus" do faktur za media . . . 12

Odpowiedzi na pytania księgowych

Czy można odliczyć VAT z faktury wystawionej przez adwokata?. . 14

Czy podatnik (JDG) może odliczyć VAT od nakładów na remont lokalu będącego jego siedzibą. 14

Czy koszty wysyłki towaru objętego obniżoną stawką VAT podlegają tej samej stawce co towar. 14

II. TEMAT NUMERU

1. INFORLEX **E-commerce – najczęściej spotykane problemy z rozliczeniem VAT od WSTO** 15
   1. E-commerce – definicja i zasady opodatkowania VAT 15
   2. Błędna kwalifikacja dostawy jako WSTO 16
   3. Zgłoszenie do unijnej procedury OSS a zawiadomienie VAT-29 . . 19
   4. Wsteczna rejestracja do unijnej procedury OSS 20
   5. Korekty w unijnej procedurze OSS. 21

ciąg dalszy spisu treści na następnej stronie >

E-DODATKI DOSTĘPNE Z NUMEREM NA WWW.INFORLEX.PL

ISSN 1733-0882
9 771733 088603 05
Indeks 386 60x

Więcej na **inforlex.pl**
Dodatkowe materiały specjalne dostępne dla Prenumeratorów na **inforlex.pl**
Zaloguj się do konta

eprasa.pl cf4c572924

6. Dostawy towarów stanowiące WSTO a pliki JPK_V7 22
7. Unijna procedura OSS a procedura SME 23
Podsumowanie 26

III. KSEF

1. Jakie błędy wymagają wyzerowania i wystawienia nowej faktury w KSeF 27
2. Jak broker ubezpieczeniowy ma dokumentować sprzedaż zwolnioną z VAT po wprowadzeniu KSeF 32
3. Czy zagraniczna spółka posiadająca w Polsce magazyn, z którego sprzedaje swoje towary, musi wystawiać faktury przy użyciu KSeF 35

IV. TRANSAKCJE KRAJOWE

1. W jakiej wysokości odliczyć VAT od zakupu i eksploatacji samochodu elektrycznego . . . 39
2. Czy można odliczyć VAT od wydatków związanych z utrzymaniem psów strzegących budynku firmy 42
3. Czy należy opodatkować VAT nieodpłatne udostępnienie sprzętu współpracownikom na umowach B2B 43
4. Jak rozliczyć przedwcześnie wystawione faktury 45

V. TRANSAKCJE ZAGRANICZNE

1. Jaka stawka VAT dla usług budowlanych świadczonych na terenie Niemiec dla polskiego kontrahenta 50
2. Jak opodatkować VAT przerób materiałów powierzonych na zlecenie zagranicznej firmy 51

VI. VAT W BRANŻACH

1. Czy nieodpłatne przekazanie przez gminę towarów o zerowej wartości handlowej podlega VAT 54
2. Kiedy powstaje obowiązek podatkowy z tytułu najmu, gdy kwota czynszu jest znana z opóźnieniem 55
3. Jaką stawką VAT opodatkować lody sprzedawane w kawiarni 57

VII. AKCYZA

1. Jakie są skutki rezygnacji ze statusu pośredniczącego podmiotu węglowego, gdy posiadamy zapasy węgla 59

VIII. SENT

1. Czy przedsiębiorca handlujący obwoźnie odzieżą i obuwiem musi stosować SENT 62

IX. TYLKO W E-WYDANIU

Fakturowanie sprzedaży na rzecz podmiotów zagranicznych i przez podmioty zagraniczne w KSeF

Aktualności w cyfrowym wydaniu „Biuletynu VAT”

Aktualne informacje o zmianach w VAT i akcyzie znajdziesz w cyfrowym wydaniu po zalogowaniu na inforlex.pl (w sekcji Moje konto – Moje produkty)

eprasa.pl cf4c572924

I. O TYM MUSISZ WIEDZIEĆ!

1 Zmiany w VAT od 1 października 2026 r. – koniec konsultacji

Po konsultacjach publicznych opublikowano nową wersję projektu ustawy zmieniającej ustawę z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Przesunięto w niej termin wejścia w życie planowanych zmian z 1 lipca na 1 października 2026 r. Projekt zakłada wprowadzenie instytucji składu VAT oraz zmienioną listę towarów i usług objętych split payment. Zmianie – na mniej korzystne – ulegną również zasady ustalania limitu przy zwolnieniu podmiotowym. Rozszerzono także zakres odpowiedzialności solidarnej. To przykładowe zmiany, które proponuje ustawodawca.

Jak informuje Ministerstwo Finansów, wprowadzane zmiany z jednej strony mają charakter deregulacyjny (likwidują niektóre obowiązki sprawozdawcze, wprowadzają rozwiązania upraszczające oraz doprecyzowujące, które ułatwią prowadzenie działalności gospodarczej), z drugiej – uszczelniający, mają bowiem za zadanie ochronę interesów państwa przed unikaniem opodatkowania i nieprawidłowościami w rozliczeniach VAT.

Tabela 1. Proponowane zmiany w VAT

Lp.	Rodzaj zmiany	Przykładowe zmiany
1	2	3
1	Likwidacja niektórych obowiązków nałożonych na podatników	Zmiany mają objąć likwidację obowiązku: ■ składania odrębnej informacji o dokonanym spisie z natury, ■ wskazywania w deklaracji podstawy opodatkowania w VAT w przypadku nabycia towarów i usług korzystających ze zwolnienia od podatku, ■ zapłaty VAT w ciągu 14 dni od wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu.
2	Zmiany ułatwiające prowadzenie działalności	Zmiany mają ujednolicić moment powstania obowiązku podatkowego dla dostaw towarów oraz świadczenia usług wykonywanych z nakazu organu władzy publicznej lub z mocy prawa w zamian za odszkodowanie, a także wprowadzić: ■ instytucję tzw. składu VAT, stanowiącą uproszczenie rozliczenia i poboru VAT dla podmiotów prowadzących działalność w obszarze międzynarodowego obrotu towarowego, ■ możliwość sprawdzenia w wykazie podatników VAT statusu podatnika do 5 lat wstecz, ■ przepisy umożliwiające dokonywanie tzw. e-odprawy w terminalu TAX FREE na potrzeby zwrotu VAT.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
3	Zmiany doprecyzowujące	Wprowadzane zmiany mają doprecyzować: ■ przepisy w zakresie miejsca dostawy energii elektrycznej, ■ przepisy w zakresie sposobu obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT, ■ zmiany w zakresie regulacji dotyczących importu towarów, ■ przepisy związane z rozliczeniem VAT od opakowań objętych systemem kaucyjnym, ■ przepisy dotyczące tzw. ulgi na złe długi, a także: ■ wprowadzić zmiany o charakterze porządkującym w przepisach dotyczących szczególnych procedur w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, ■ uaktualnić regulacje dotyczące środków odkażających objętych stawką obniżoną VAT w wysokości 8%.
4	Rozwiązania uszczelniające	Rozwiązania uszczelniające mają rozszerzyć zakres odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe sprzedawcy oraz wprowadzić zmiany w: ■ przepisach dotyczących rejestracji podatników VAT, ■ przepisach dotyczących kas rejestrujących, ■ sposobie klasyfikacji towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT z Polskiej Klasyfikacji Towarów i Usług (PKWiU) na rzecz Nomenklatury Scalonej (CN), czyli objętych split payment.
5	Zmiany spowodowane wyrokami TSUE	Zmiany spowodowane wyrokami TSUE mają: ■ możliwość uznania za odrębnego podatnika VAT każdej z osób fizycznych prowadzących w sposób samodzielny działalność rolniczą w oparciu o wspólne gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie (wyrok z 24 marca 2022 r. w sprawie C-697/20 W.G.), ■ wprowadzić możliwość zastosowania stawki 0% do usług ubezpieczenia oraz usług dotyczących importu towarów zwolnionych od podatku, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania (wyrok z 4 października 2017 r. w sprawie C-273/16 Federal Express Europe), ■ zmienić przesłanki do odmowy odliczenia podatku naliczonego przez usunięcie powiązania przesłanki z uznaniem czynności za pozorne lub dotknięte nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego oraz wprowadzić zmiany dostosowujące w tym zakresie, odnoszące się do mechanizmu podzielonej płatności i dodatkowego zobowiązania podatkowego (wyrok z 25 maja 2023 r. w sprawie C-114/22).

eprasa.pl cf4c572924

1. Rozszerzenie zakresu stosowania odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe sprzedawcy

Do zmian uszczelniających należy rozszerzenie zakresu odpowiedzialności nabywcy za VAT sprzedawcy. Projekt przewiduje objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji, w przypadku gdy podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane, albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością lub potwierdza czynności dokonane w warunkach nadużycia prawa.

Zapłata z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności nie będzie z automatu wyłączała nabywcy z odpowiedzialności solidarnej.

Projekt przewiduje również wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej w odniesieniu do niektórych usług niematerialnych, m.in. usług doradczych, zarządczych, rachunkowo-księgowych, reklamowych czy badawczych. Szczegółowy wykaz usług objętych odpowiedzialnością solidarną zostanie wskazany w dodawanym załączniku nr 16 do ustawy o VAT wraz z przywołaniem konkretnych symboli PKWiU dla tych usług. Ich identyfikowanie przy zastosowaniu klasyfikacji statystycznej wyeliminuje wątpliwości przy określaniu, czy dana usługa objęta jest odpowiedzialnością czy też nie.

Lista usług niematerialnych podlegających odpowiedzialności solidarnej powstała na bazie analizy przeprowadzonej przez Krajową Administrację Skarbową.

W przypadku usług niematerialnych odpowiedzialność solidarna dotyczyć będzie usług, o których mowa w załączniku nr 16 do ustawy o VAT, jeżeli należność ogółem wynikająca z faktury VAT jest kwotą przekraczającą 15 000 zł lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej (art. 105a ust. 3 pkt 7 ustawy o VAT). Odpowiedzialność solidarna będzie również dotyczyć sytuacji, gdy łączna wartość usług, nabywanych od jednego podmiotu świadczącego te usługi, bez kwoty podatku, w danym miesiącu będzie wyższa niż 50 000 zł. Zatem w przypadku przekroczenia limitu obrotu odpowiedzialność solidarna będzie stosowana w odniesieniu do wszystkich nabywanych usług, bez względu na wartość faktury ją dokumentującej.

2. Zmiana sposobu obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT

Zgodnie z projektowanym art. 113 ust. 1a ustawy o VAT do wartości sprzedaży wlicza się również czynności, o których mowa w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT, dokonywane przez podatnika, u którego sprzedaż jest zwolniona z VAT. Po zmianie podatnik zwolniony szybciej straci prawo do zwolnienia. Będzie musiał wliczać, ustalając limit, również wartość przemieszczanych przez siebie lub na jego rzecz towarów należących do jego przed-

eprasa.pl cf4c572924

siębiorstwa z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (nietransakcyjne WDT). Będzie to dotyczyło towarów, które zostały przez tego podatnika na terytorium kraju, w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, wytworzone, wydobyte, nabyte, w tym również w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, albo sprowadzone na terytorium kraju w ramach importu towarów, jeżeli mają służyć działalności gospodarczej podatnika. Ta zmiana wejdzie w życie od 1 stycznia 2027 r.

3. Wprowadzenie instytucji tzw. składu VAT

W dziale XII ustawy o VAT zostanie dodany rozdział 11 „Skład VAT i procedura składu VAT" (art. 138k–138za ustawy o VAT). Skład VAT to mechanizm, który pozwala na odroczenie momentu powstania obowiązku podatkowego VAT. Będzie można zastosować stawkę 0% dla transakcji związanych z wprowadzeniem towaru do składu oraz obrotem nim wewnątrz składu. Dotyczy to:

- dostawy towarów oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT) objętych procedurą składu VAT,
- kolejnych dostaw, realizowanych gdy towar pozostaje wewnątrz składu VAT,
- usług świadczonych bezpośrednio na tych towarach wewnątrz składu, takich jak magazynowanie, sortowanie, pakowanie, konserwacja.

Obowiązek podatkowy VAT powstanie dopiero w momencie zakończenia procedury, czyli najczęściej w chwili wyprowadzenia towaru ze składu.

Z procedury składu VAT będą mogły korzystać wyłącznie podmioty, które uzyskały zezwolenie na jej stosowanie.

Omawianą procedurą będą mogły być objęte wyłącznie towary określone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych (wskazane spośród towarów wymienionych w załączniku nr 17 do ustawy o VAT).

Tabela 2. Towary, które będą mogły być objęte procedurą składu VAT

Poz.	CN	Nazwa towaru
1	2	3
1	07	Warzywa oraz niektóre korzenie i bulwy, jadalne
2	08	Owoce i orzechy jadalne; skórki owoców cytrusowych lub melonów
3	09	Kawa, herbata, maté (herbata paragwajska) i przyprawy
4	10	Zboża
5	12	Nasiona i owoce oleiste; ziarna, nasiona i owoce różne; rośliny przemysłowe lub lecznicze; słoma i pasza

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
6	15	Tłuszcze i oleje pochodzenia zwierzęcego, roślinnego lub mikrobiologicznego oraz produkty ich rozkładu; gotowe tłuszcze jadalne; woski pochodzenia zwierzęcego lub roślinnego
7	ex 17	Cukry i wyroby cukiernicze – z wyłączeniem towarów objętych CN 1704 Wyroby cukiernicze (włącznie z białą czekoladą), niezawierające kakao
8	18	Kakao i wyroby z kakao
9	28	Chemikalia nieorganiczne; organiczne lub nieorganiczne związku metali szlachetnych, metali ziem rzadkich, pierwiastków promieniotwórczych lub izotopów
10	29	Chemikalia organiczne
11	40	Kauczuk i artykuły z kauczuku
12	51	Wełna, cienka lub gruba sierść zwierzęca; przędza i tkanina z włosia końskiego
13	ex 71	Metale szlachetne i metale platerowane metalem szlachetnym – wyłącznie towary objęte CN od 7106 do 7112
14	74	Miedź i artykuły z miedzi
15	75	Nikiel i artykuły z niklu
16	ex 87	Pojazdy nieszynowe oraz ich części i akcesoria – wyłącznie towary objęte CN od 8701 do 8706 oraz 8709 i 8711

Towary będą objęte procedurą składu VAT maksymalnie przez okres 24 miesięcy.

4. Zmiana sposobu klasyfikowania towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT z PKWiU na rzecz CN

W załączniku nr 15 do ustawy o VAT, który określa zakres towarów i usług, do których ma zastosowanie mechanizm podzielonej płatności, zaproponowano odejście od klasyfikowania towarów według PKWiU na rzecz CN. Zmiana klasyfikacji dotyczy wyłącznie towarów wymienionych w tym załączniku. Usługi, tak jak dotychczas, będą klasyfikowane według PKWiU.

Jak czytamy w uzasadnieniu do omawianego projektu, mogą zdarzyć się sytuacje, że dojdzie do rozszerzenia zakresu stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności.

Ponadto niektóre symbole PKWiU zostaną wskazane bardziej ogólnie. Przykładowo obecny załącznik nr 15 do ustawy o VAT wymieniał wszystkie usługi klasyfikowane do PKWiU 43, czyli enumeratywnie wszystkie roboty, które klasyfikowane są jako „Roboty budowlane specjalistyczne". W projektowanym załączniku proponuje się zatem wskazanie ogólnie całego działu 43.

eprasa.pl cf4c572924

W projektowanym załączniku nr 15 odstąpiono natomiast od wskazywania sprzedaży detalicznej oraz hurtowej (obecne pozycje 145–150). Zaproponowano, aby bez względu na rodzaj prowadzonej działalności (producent, handlowiec, sprzedawca detaliczny) oferowany towar był, z punktu widzenia VAT, traktowany w taki sam sposób. Zatem po usunięciu z załącznika 15 pozycji odnoszących się do sprzedaży detalicznej oraz hurtowej (dotychczasowe pozycje od 145 do 150) zakres wskazany w tych pozycjach będzie mieścił się, z uwagi na przejście na CN, w pozycjach dotyczących towarów, czyli części i akcesoriów do pojazdów.

5. Terminy wejścia w życie

W art. 7 projektu określono termin wejścia w życie przepisów ustawy. Zgodnie z nim ustawa wejdzie w życie 1 października 2026 r., z wyjątkiem przepisów:

- zmieniających sposób obliczania obrotu podatnika dla potrzeb stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT, które wejdą w życie 1 stycznia 2027 r.,
- wprowadzających instytucję tzw. składu VAT, które wejdą w życie 1 stycznia 2027 r.,
- likwidujących obowiązek zapłaty VAT w ciągu 14 dni od wewnątrzwspólnotowego nabycia środka transportu, które wejdą w życie 1 stycznia 2027 r.,
- wprowadzających obowiązki związane z wnioskiem o wyrejestrowanie kasy rejestrującej oraz serwisowaniem kas wirtualnych, które wejdą w życie 1 stycznia 2027 r.,
- wprowadzających zakaz wymiany pamięci fiskalnej w kasach rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii, które wejdą w życie 1 lipca 2027 r.,
- mających na celu umożliwienie samodzielnego i dobrowolnego zadeklarowania przez podróżnego wywozu towarów ujętych w dokumencie elektronicznym TAX FREE z wykorzystaniem udostępnionych przez Krajową Administrację Skarbową (KAS) narzędzi teleinformatycznych, zwanych dalej: „e-Odprawą TAX FREE", które wejdą w życie 1 lipca 2028 r.

ŹRÓDŁO:

- projekt ustawy z 8 kwietnia 2026 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników – opubl. na rcl.gov.pl,skierowany do Komisji Prawniczej

©℗

oprac. **Joanna Dmowska**

2 Kod BFK czy DI do transakcji zagranicznych – stanowisko MF

MF, udzielając 18 lutego 2026 r. odpowiedzi na pytanie naszego Wydawnictwa, czy do oznaczania transakcji zagranicznych (WNT czy importu usług) stosujemy kod BFK czy DI, potwierdziło, że jest to kod DI. Jednak MF zmienił zdanie i jednak właściwy jest kod BFK, gdy podstawą rozliczenia jest faktura

eprasa.pl cf4c572924

zagraniczna. Natomiast jeśli podstawą rozliczenia jest dokument wewnętrzny, stosujemy kody DI i WEW.

Z przepisów rozporządzenia w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług nie wynika jednak wprost, czy symbolem DI należy oznaczać również faktury wystawiane w oparciu o przepisy inne niż polskie (czyli w uproszczeniu – faktury zagraniczne), gdyż nie są to faktury w rozumieniu ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, czy może stosować kod BFK. Dlatego nasze Wydawnictwo wystąpiło do MF z pytaniem, kiedy stosować kod DI. W otrzymanej 18 lutego 2026 r. odpowiedzi czytamy:

MF *(…) tak, oznaczenie „DI" stosuje się do dokumentów stanowiących podstawę ujęcia czynności w ewidencji VAT, które nie są fakturami ustrukturyzowanymi, nie posiadają numeru KSeF oraz nie podlegają oznaczeniom „OFF" ani „BFK", w tym do dokumentów wewnętrznych, raportów kasowych oraz dokumentów wykorzystywanych do rozliczenia WNT i importu usług (np. faktur wystawionych przez kontrahentów zagranicznych, not obciążeniowych).*

Niestety z publikowanych przez MF materiałów na temat stosowania kodów w JPK_VAT wynika, że doszło do zmiany stanowiska, co potwierdziło MF, udzielając 30 kwietnia 2026 r. kolejnej odpowiedzi na pytanie naszego Wydawnictwa. Gdy podstawą do rozliczenia WNT, importu usług, dostaw, dla których podatnikiem jest nabywca, jest faktura od kontrahenta, stosujemy kod BFK. Gdy rozliczamy VAT bez dokumentów od kontrahenta, wystawiając dokument wewnętrzny, stosujemy kody DI i WEW.

Pełna treść wyjaśnień stanowi cyfrowy dodatek do „Biuletynu VAT" nr 4/2026, dostępny po zalogowaniu na inforlex.pl.

Tabela. Zasady stosowania kodu BFK w JPK_VAT według MF

Ewidencja sprzedaży	Ewidencja zakupów
1	2
Oznaczenie BFK dotyczy faktury elektronicznej oraz faktury w postaci papierowej wystawionych bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, tj. w przypadku wystawienia faktury poza KSeF. Oznaczenie należy stosować do faktur wystawionych: ■ w trakcie awarii całkowitej KSeF, ■ przed wdrożeniem obowiązkowego KSeF, tj. przed 1 lutego 2026, i wykazanych w JPK_VAT za okres od 1 lutego 2026 r., ■ w lutym lub marcu 2026 r. poza KSeF przez podatników, dla których obowiązek KSeF przypada na 1 kwietnia 2026 r., ■ w 2026 r. poza KSeF przez podatników, którzy nie mają obowiązku wystawiania faktur przy użyciu KSeF,	Oznaczenie BFK dotyczy faktury elektronicznej oraz faktury w postaci papierowej wystawionych bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, tj. w przypadku otrzymania faktury wystawionej poza KSeF. Oznaczenie to należy stosować do faktur ujętych w ewidencji zakupu: ■ elektronicznych lub w postaci papierowej wystawionych przy użyciu kas rejestrujących (takie faktury mogą być wystawiane do 31 grudnia 2026 r.) , ■ paragonów fiskalnych uznanych za faktury wystawione zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT (takie faktury mogą być wystawiane do 31 grudnia 2026 r.),

eprasa.pl cf4c572924

1	2
■ poza KSeF i wykazywanych w związku z korektą z tytułu tzw. ulgi za złe długi, ■ przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (WNT) oraz imporcie usług, ■ przy imporcie towarów rozliczanym zgodnie z art. 33a ustawy o VAT, ■ dla dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca – zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT.	■ wystawionych poza KSeF, wykazywanych w związku z korektą z tytułu tzw. ulgi za złe długi, ■ wystawionych przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (WNT) oraz imporcie usług, ■ wystawionych przy imporcie towarów (w tym imporcie towarów rozliczanym zgodnie z art. 33a ustawy o VAT), ■ wystawionych dla dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT.

ŹRÓDŁO:

- wyjaśnienia MF „JPK_VAT z deklaracją – stosowanie w części ewidencyjnej znaczników w polu »Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur« – zestawienie przypadków – SPRZEDAŻ i ZAKUP" – opubl. na podatki.gov.pl

©℗

oprac. **Joanna Dmowska**

3 Zasady informowania o kaucji w sklepie i na paragonie – stanowisko MF

Ministerstwo Finansów odpowiedziało na pytania w sprawie systemu kaucyjnego oraz prezentowania cen napojów w sklepach. Resort finansów rozważy poprawę czytelności paragonów, ale nie zamierza nowelizować rozporządzenia w sprawie kas z elektronicznym zapisem kopii. Przedstawiamy pytania i odpowiedzi MF w tej sprawie.

1. Czy ceny napojów na sklepowych półkach mogą być pokazywane bez doliczonej kaucji?

Odpowiedź MF: Ministerstwo Klimatu i Środowiska na swojej stronie internetowej prezentuje informacje w tym zakresie, wskazując, że wartość kaucji nie powinna być doliczana do ceny produktu na półce.

2. Czy na paragonie mogą widnieć dwie kwoty do zapłaty – obejmujące kaucję i bez kaucji?

Odpowiedź MF: Kaucja pobierana za opakowania objęte systemem kaucyjnym nie jest wliczana do podstawy opodatkowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy w opakowaniu objętym tym systemem. Oznacza to, że pobór kaucji na każdym etapie obrotu w łańcuchu dostaw nie jest opodatkowany VAT.

eprasa.pl cf4c572924

W związku z tym w przypadku podatników dokonujących dostawy napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym (np. na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), dokumentujących te dostawy przy wykorzystaniu kas rejestrujących, pobranie kaucji lub jej zwrot nie powinny być ujmowane w części fiskalnej paragonu. Informacje te mogą być natomiast zawarte w niefiskalnej części paragonu fiskalnego. Na paragonie mogą widnieć dwie kwoty końcowe, tj. kwota do zapłaty bez kaucji oraz kwota do zapłaty łącznie z pobraną kaucją.

3. Czy kwota bez kaucji może być pokazana większą i pogrubioną czcionką, natomiast bez kaucji mniejszą czcionką, bez pogrubienia?

Odpowiedź MF: W zakresie uwarunkowań technicznych dotyczących czcionki stosowanej na wydawanych paragonach właściwe pozostają przepisy § 13 rozporządzenia w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących oraz § 11 ust. 3–5 rozporządzenia w sprawie kas z elektronicznym zapisem kopii.

Regulacje w zakresie kas online wskazują, że dane zawarte w części niefiskalnej paragonu z kasy rejestrującej powinny mieć wielkość czcionki nie mniejszą niż 1,50 mm. To oznacza, że kwota kaucji wykazana na paragonie w części niefiskalnej powinna być opisana czcionką nie mniejszą niż 1,50 mm. Przepisy nie określają, czy czcionka powinna być pogrubiona, czy też nie, w związku z tym należy uznać, że jest to dowolność sprzedawcy uzależniona od ustawień danej kasy rejestrującej.

4. Czy kaucja może pojawiać się jako ostatnia pozycja na paragonie, poza listą zakupów?

Odpowiedź MF: Pobrana przez sprzedawcę kaucja za opakowanie objęte systemem kaucyjnym powinna widnieć w niefiskalnej części paragonu fiskalnego.

Ocena obowiązujących regulacji i plany MF

W ocenie Ministerstwa Finansów paragon pozwala obecnie w sposób czytelny zidentyfikować zarówno kaucję, jak i inne elementy, w tym kwotę do zapłaty. Niemniej jednak przy pracach nad nowelizacją tego rozporządzenia będą brane pod uwagę ewentualne zmiany mające na celu podniesienie czytelności informacji prezentowanych na paragonie.

MF podkreśliło, że regulacje w zakresie kas rejestrujących z elektronicznym zapisem kopii nie określają zawartości części niefiskalnej paragonu. Przez dokument niefiskalny, zgodnie z rozporządzeniem w sprawie kas z elektronicznym zapisem kopii, rozumie się dokument wystawiany przy użyciu kasy, inny niż dokument fiskalny, zawierający w szczególności oznaczenie „NIEFISKALNY" i niezawierający logo fiskalnego.

Ministerstwo Finansów informuje, że nie planuje zmiany przedmiotowego rozporządzenia w zakresie wprowadzania opisu części niefiskalnej paragonu. Kasy z elektronicznym zapisem kopii powinny być ewolucyjnie wycofywane z użycia i stopniowo zastępowane

eprasa.pl cf4c572924

przez kasy online, zatem – według MF – ich aktualizacja byłaby niezgodna z celem, jakim jest ich postępująca wymiana.

ŹRÓDŁO:

- informacja Ministerstwa Finansów (ID informacji: 684421) pt. „Sposób prezentowania cen napojów w systemie kaucyjnym przez sieci handlowe" – opubl. na www.eureka.mf.gov.pl

©℗

oprac. **Joanna Dmowska**

4 Kiedy rozliczyć faktury korygujące „in minus" do faktur za media

Ustawodawca wprowadził specjalne zasady rozliczenia faktur korygujących „in minus" do faktur za media. Wszystko zależy od tego, w jakiej formie i w jaki sposób są dostarczane. Jeśli są dostarczane poza KSeF, sprzedawca nie musi uzyskać potwierdzenia ich odbioru. Rozlicza je w miesiącu wystawienia. Potwierdził to Dyrektor KIS w wydanej interpretacji.

Nowe przepisy art. 29a ust. 13–15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) wprowadzają zasadę, że faktury korygujące ustrukturyzowane „in minus" oraz faktury korygujące wystawione w trybach offline24, niedostępności systemu czy awarii rozliczamy w miesiącu przesłania do KSeF. Jeśli faktury korygujące, wystawione w trybie offline24, możemy dostarczyć poza KSeF, czyli w przypadkach wskazanych w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6 ustawy o VAT (np. konsumentom i podatnikom bez NIP), to o terminie rozliczenia decyduje data przesłania do KSeF albo otrzymania potwierdzenia odbioru faktury, w zależności od tego, która z nich jest wcześniejsza. Jeżeli taka faktura koryguje fakturę dokumentującą sprzedaż:

- energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej,
- gazu przewodowego,
- usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej,
- usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych,
- usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (tj. usług związanych z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, odpadami, usług zamiatania śmieci i usuwania śniegu oraz pozostałych usług sanitarnych)

rozliczymy ją w miesiącu wystawienia (data z pola P_1). Nie jest potrzebne potwierdzenie odbioru. Tak samo rozliczymy faktury korygujące do faktur za media wystawione w formie papierowej albo w zwykłej elektronicznej. Decyduje data wystawienia. Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora KIS z 5 marca 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3--1.4012.919.2025.3.MG) czytamy:

eprasa.pl cf4c572924

MF *Natomiast w przypadku faktur korygujących wystawionych w ww. trybach offline, które zostaną udostępnione nabywcom w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (poza KSeF), obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego powinno nastąpić w okresie rozliczeniowym, w którym zostanie wystawiona przez Państwa faktura korygującą w ww. trybach offline, tj. w dacie, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, wskazanej przez Państwa na tej fakturze, tj. w polu P_1.*

Tym samym Państwa stanowisko należy uznać za nieprawidłowe. Uznajemy bowiem, że w przypadku faktur korygujących wystawionych w ww. trybach offline, które zostały udostępnione nabywcom przy użyciu KSeF, korekty nie dokonuje się w rozliczeniu za okres wystawienia faktury korygującej.

Tabela. Termin rozliczenia faktur korygujących „in minus" do faktur za media

Jak została wystawiona faktura korygująca	Komu i jak została dostarczona faktura korygująca	Termin rozliczenia faktury korygującej
w trybie online	nabywcy w KSeF lub poza KSeF (nie ma znaczenia, kto jest nabywcą)	w miesiącu przesłania do KSeF
w trybie offline24 oraz w okresie trwania niedostępności KSeF	nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6 ustawy o VAT (np. na rzecz nabywcy będącego podmiotem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, konsumenta czy podatnika polskiego bez NIP) poza KSeF	w miesiącu jej wystawienia, według daty wskazanej w polu P_1
w okresie trwania awarii KSeF	nabywcy poza KSeF (nie ma znaczenia, kto jest nabywcą)	
w trybie offline24, w okresie trwania niedostępności KSeF lub w okresie trwania awarii KSeF	nabywcy w KSeF (nie ma znaczenia, kto jest nabywcą)	w miesiącu przesłania do KSeF
w formie papierowej lub zwykłej elektronicznej	nie dotyczy	w miesiącu wystawienia

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 29a ust. 13–15 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- pismo Dyrektora KIS z 5 marca 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.919.2025.3.MG)

©℗

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

eprasa.pl cf4c572924

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy można odliczyć VAT z faktury wystawionej przez adwokata?

W celu odzyskania długu od kontrahenta spółka wynajęła adwokata do prowadzenia procesu o zwrot należności. Adwokat wystawił fakturę z VAT. Czy można go odliczyć?

Tak. Podatnik ma prawo do odliczenia VAT od nabytych usług prawnych. Jest to możliwe, ponieważ działania prawnika mają niewątpliwie związek z prowadzoną działalnością, zakładamy, że opodatkowaną VAT. Dlatego VAT z faktury otrzymanej od adwokata może zostać odliczony.

Grzegorz Ziółkowski
doradca podatkowy

Czy podatnik (JDG) może odliczyć VAT od nakładów na remont lokalu będącego jego siedzibą

Podatnik VAT czynny (JDG) zamierza kupić lokal użytkowy od osoby prywatnej, który będzie siedzibą firmy. Planuje jego remont. Czy od towarów i usług nabywanych w związku z remontem przysługuje mu odliczenie VAT?

Tak. Jako czynnemu podatnikowi VAT wykonującemu czynności opodatkowane przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabywanych w związku z remontem lokalu stanowiącego siedzibę działalności. Wystarczający jest pośredni związek tych zakupów z czynnościami opodatkowanymi.

Marian Szałucki
doradca podatkowy

Czy koszty wysyłki towaru objętego obniżoną stawką VAT podlegają tej samej stawce co towar

Czy podmiot, który sprzedaje towar w sieci z obniżoną stawką VAT, może zastosować taką samą obniżoną stawkę VAT dla usługi kurierskiej?

Tak, podstawą opodatkowania jest, co do zasady, wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy. Jak wynika wprost z przepisów VAT, do podstawy wliczamy również koszty transportu, jeśli pobiera je sprzedawca. Dlatego usługa kurierska, której kosztami sprzedawca obciąża nabywcę, będzie podlegała opodatkowaniu tą samą stawką co towar.

inforlex.pl

Kompleksowa baza wiedzy

PODATKI ▪ RACHUNKOWOŚĆ ▪ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
KADRY ▪ PŁACE ▪ HR

1 E-commerce – najczęściej spotykane problemy z rozliczeniem VAT od WSTO

Zobacz więcej inforlex.pl

Sprzedaż internetowa, czyli e-commerce, gdy klientem jest konsument z innego niż Polska kraju UE, wymaga rozliczenia wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO). Sposobów rozliczeń jest kilka. Mimo że system rozliczeń działa prawie 5 lat, to polscy podatnicy wciąż popełniają błędy, dokonując nieprawidłowej kwalifikacji dostaw jako WSTO, błędnego stosowania procedury OSS, niewłaściwego raportowania w JPK_V7 oraz nieprawidłowego ustalania miejsca opodatkowania. Od niedawna część podatników może wybrać nową procedurę do rozliczeń VAT, czyli SME zamiast OSS. Warto to przeanalizować.

Pakiet VAT e-commerce istotnie zmienił zasady rozliczeń w handlu transgranicznym. Mimo iż upłynął już jakiś czas od jego wprowadzenia, podatnicy nadal popełniają błędy, zwłaszcza przy stosowaniu procedury OSS (One-Stop-Shop) i kwalifikacji WSTO (wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość). W artykule omawiamy najczęstsze nieprawidłowości i wyjaśniamy, jak ich uniknąć w praktyce.

1. E-commerce – definicja i zasady opodatkowania VAT

Działalność w zakresie e-commerce to nic innego jak handel elektroniczny, czyli sprzedaż towarów, dóbr cyfrowych i usług z wykorzystaniem urządzeń elektronicznych, w szczególności smartfonów i komputerów.

Sprzedawane w ten sposób towary i usługi są najczęściej dostarczane nabywcom drogą:

- wysyłkową (w przypadku towarów),
- elektroniczną (w przypadku dóbr cyfrowych oraz usług).

Przedmiotem działalności w zakresie e-commerce mogą być dobra rzeczowe (np. ubrania, urządzenia elektroniczne czy kosmetyki), cyfrowe (np. programy komputerowe, e-booki czy pliki muzyczne) lub usługi (np. dostępu do bazy danych).

Tego rodzaju sprzedaż, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT. Często jednak – przynajmniej z punktu widzenia przepisów obowiązujących w Polsce – nie podlega opodatkowaniu VAT w naszym kraju, lecz w innym niż Polska państwie.

eprasa.pl cf4c572924

W przypadku sprzedaży – w ramach działalności w zakresie e-commerce – do innych państw członkowskich VAT jest najczęściej rozliczany z zastosowaniem tzw. unijnej procedury OSS (procedurę tę określono w art. 130a–130d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT). Jej istotą jest rozliczanie VAT z tytułu dokonywanych czynności dla niebędących podatnikami nabywców z całej UE za pośrednictwem jednego tylko państwa członkowskiego (nazywanego państwem członkowskim identyfikacji). Towarzyszy temu wyłączenie obowiązku rozliczania (w tym rejestracji) VAT w pozostałych państwach członkowskich (nazywanych państwami członkowskimi konsumpcji).

2. Błędna kwalifikacja dostawy jako WSTO

W ramach unijnej procedury OSS rozliczany może być m.in. VAT z tytułu dostaw towarów stanowiących WSTO. Pojęcie WSTO zdefiniowane zostało natomiast w art. 2 pkt 22a ustawy o VAT. Mianowicie są to dostawy spełniające łącznie cztery warunki (zob. tabela 1).

Tabela 1. Dostawy towarów uznane za WSTO

Lp.	Warunki uznania dostawy towarów za WSTO
1	Dochodzi do dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz (przy czym może to być jedynie pośrednie uczestniczenie dostawcy w transporcie lub wysyłce towarów)
2	Towary są wysyłane lub transportowane z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów
3	Dostawa zostaje dokonana na rzecz podmiotu (niekoniecznie podatnika), który nie ma z tego tytułu obowiązku rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów
4	Dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, których miejsce dostawy, na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, znajduje się w miejscu instalacji lub montażu

Niestety, zdarza się, że podatnicy błędnie uznają dokonywane dostawy za WSTO. W takich przypadkach obowiązani są do rozliczenia VAT na zasadach ogólnych (zależnie od przypadku – w Polsce lub w innym państwie członkowskim), mimo rozpoznania WSTO i zapłaty VAT z tego tytułu.

Brak transportu po stronie dostawcy. Do WSTO dochodzić może wyłącznie w przypadku dokonywania dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz. Zatem dostawy towarów, które nie są wysyłane ani transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, nie stanowią WSTO. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 grudnia 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.459.2021.2.MR):

MF *(…) dokonywane przez Panią dostawy towarów (domów mobilnych) na rzecz klientów zagranicznych – osób prywatnych nieprowadzących działalności gospodarczej, mających miejsce zamieszkania na terenie Niemiec – nie stanowią wewnątrzwspólnotowej*

eprasa.pl cf4c572924

dostawy na odległość. Pomimo że towary (domy mobilne) są sprzedawane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz są transportowane z Polski do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, to jednak – jak wynika z wniosku – nie są transportowane lub wysyłane przez Panią lub na Pani rzecz. Ponadto, wskazała Pani, że nie uczestniczy także pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów (domów mobilnych), w tym również: nie zleca Pani transportu ani wysyłki osobie trzeciej, która dostarcza towary (domy mobilne) do nabywcy, nie ponosi Pani odpowiedzialności za dostarczane przez osobę trzecią towary (domy mobilne) do nabywców, a także nie podejmuje/nie wykonuje Pani innych czynności/działań w związku z transportem towarów.

PRZYKŁAD

Polski podatnik sprzedający towary wysyłkowo do różnych państw członkowskich, korzystający w tym zakresie z unijnej procedury OSS, sprzedał towar niemieckiej osobie prywatnej. Przy czym osoba ta odebrała ten towar osobiście w sklepie polskiego podatnika w Szczecinie. Dostawa ta nie stanowi WSTO. W konsekwencji VAT z tytułu tej dostawy powinien zostać rozliczony na zasadach ogólnych (obowiązujących w Polsce), nie zaś z zastosowaniem unijnej procedury OSS. W konsekwencji uznanie przez podatnika takiej dostawy za WSTO stanowić będzie błąd.

WAŻNE! Dostawy towarów, które nie są wysyłane ani transportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, nie stanowią WSTO.

Brak transportu między państwami. Do WSTO dochodzić może wyłącznie wtedy, gdy towary, będące przedmiotem dokonywanej dostawy, są wysyłane lub transportowane z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów. Nie stanowią zatem WSTO dostawy towarów, które są wysyłane lub transportowane:

1) w ramach tego samego państwa członkowskiego,

2) z państwa członkowskiego do państwa niebędącego państwem członkowskim,

3) z państwa niebędącego państwem członkowskim do państwa członkowskiego.

PRZYKŁAD

Polski podatnik sprzedający towary wysyłkowo z Polski, Niemiec oraz Czech, korzystający w tym zakresie z unijnej procedury OSS, sprzedał towar czeskiej osobie prywatnej. Towar ten został wysłany z czeskiego magazynu polskiego podatnika do czeskiego miejsca zamieszkania nabywcy. Dostawa ta nie stanowi WSTO, ponieważ transport odbywał się w całości na terytorium jednego państwa członkowskiego (Czech). W konsekwencji VAT z tytułu takiej dostawy powinien zostać rozliczony jako dostawa krajowa na zasadach ogólnych (obowiązujących w Czechach).

eprasa.pl cf4c572924

Sprzedaż dla podatnika (WDT). Do WSTO dochodzić może wyłącznie wtedy gdy dostawa zostaje dokonana na rzecz podmiotu (niekoniecznie podatnika), który nie ma z tego tytułu obowiązku rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia tych towarów. Nie stanowią zatem WSTO dostawy towarów dokonywane na rzecz podmiotów, które mają z tytułu ich nabycia obowiązek rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

PRZYKŁAD

Polski podatnik sprzedający towary wysyłkowo do różnych państw członkowskich, korzystający w tym zakresie z unijnej procedury OSS, sprzedał towar (wysłany na Litwę z Polski) litewskiej firmie zarejestrowanej jako podatnik VAT UE. Dostawa ta nie stanowi WSTO, lecz podlegającą opodatkowaniu VAT w Polsce wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (WDT), która – przy spełnieniu ustawowych warunków – podlega opodatkowaniu stawką 0%. W przypadku niespełnienia tych warunków dostawa podlega opodatkowaniu według właściwej stawki krajowej. W konsekwencji uznanie przez polskiego podatnika takiej dostawy za WSTO stanowić będzie błąd.

WAŻNE! Nie stanowią WSTO dostawy towarów dokonywane na rzecz podmiotów, które mają z tytułu ich nabycia obowiązek rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Montaż lub szczególne towary. Do WSTO nie dochodzi również w przypadku dostaw, których przedmiotem są:

- nowe środki transportu (pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 10 ustawy o VAT) oraz
- towary, dla których – zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT – miejscem dostawy jest kraj ich instalacji lub montażu.

Chodzi przy tym o towary instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dostawcę lub podmiot działający na jego rzecz.

PRZYKŁAD

Polski podatnik sprzedał dom modułowy wraz z montażem słowackiej osobie prywatnej. Dom został wysłany z Polski i zamontowany na Słowacji w uprzednio przygotowanym miejscu.

Dostawa ta nie stanowi WSTO. W konsekwencji VAT z tytułu takiej dostawy powinien zostać rozliczony w państwie montażu, tj. na Słowacji, zgodnie z obowiązującymi tam przepisami, a nie z zastosowaniem procedury OSS. Wiąże się to, co do zasady, z obowiązkiem rejestracji dla celów VAT polskiego podatnika na Słowacji.

Towarami, których dotyczy art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, nie są towary, których instalacja czy montaż polegają na wykonaniu prostych czynności umożliwiających funkcjo-

eprasa.pl cf4c572924

nowanie montowanego lub instalowanego towaru. Są to czynności, które nie wymagają posiadania specjalistycznej wiedzy, umiejętności lub narzędzi oraz cechują się niską pracochłonnością. Jak czytamy w wyroku WSA w Gdańsku z 3 czerwca 2020 r. (sygn. akt SA/Gd 1959/19):

WSA *(…) jako „proste czynności" należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie, np. korzystając z dołączonej instrukcji. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.*

PRZYKŁAD

Polski podatnik rozliczający VAT z tytułu WSTO z zastosowaniem unijnej procedury OSS sprzedał meble do samodzielnego montażu niemieckiej osobie prywatnej, zapewniając jednocześnie ich złożenie u nabywcy. Meble zostały wysłane własnym transportem podatnika do Niemiec i złożone w domu klienta. Czynności te miały charakter prosty i nie wymagały specjalistycznej wiedzy ani umiejętności.

Dostawa ta stanowi WSTO, a zatem VAT z tytułu jej dokonania powinien zostać rozliczony z zastosowaniem unijnej procedury OSS.

3. Zgłoszenie do unijnej procedury OSS a zawiadomienie VAT-29

Warunkiem korzystania z unijnej procedury OSS jest złożenie zgłoszenia informującego o zamiarze skorzystania z niej (art. 130b ust. 1 ustawy o VAT). W przypadku podatników, dla których państwem identyfikacji ma być Polska, jest to zgłoszenie VIU-R.

Rejestracja do unijnej procedury OSS nie zastępuje skorzystania z uprawnień przewidzianych w ustawie o VAT. Sama rejestracja do procedury OSS (VIU-R) nie oznacza automatycznego opodatkowania WSTO i usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (tzw. usług TBE) w państwach konsumpcji przed przekroczeniem progu 42 000 zł.

Z art. 22a ust. 3 ustawy o VAT wynika, że dostawca, do którego ma zastosowanie przepis art. 22a ust. 1 ustawy o VAT (dotyczący miejsca opodatkowania w Polsce do czasu przekroczenia limitu), może wskazać jako miejsce dostawy kraj konsumpcji. Dostawca, którego towar w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu znajduje się na terytorium kraju, wskazuje miejsce dostawy przez złożenie zawiadomienia o takim wyborze w terminie do 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru.

Oznacza to, że jeżeli podatnik chce, aby jeszcze przed przekroczeniem kwoty 42 000 zł dokonywane przez niego transakcje podlegały opodatkowaniu w państwach członkowskich przeznaczenia (a nie w Polsce), a w konsekwencji aby VAT tych państw był rozli-

eprasa.pl cf4c572924

czany w ramach unijnej procedury OSS (zamiast polskiego VAT), powinien – niezależnie od złożenia zgłoszenia VIU-R – złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zawiadomienie VAT-29 (art. 28p ust. 1 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD

Podatnik zamierza otworzyć sklep internetowy, w ramach którego sprzedawać będzie wysyłkowo towar, w tym do osób prywatnych z innych państw członkowskich. Podatnik ten chciałby, aby dostawa towarów stanowiąca WSTO od początku – jeszcze przed przekroczeniem kwoty 42 000 zł – była opodatkowana VAT w państwach członkowskich przeznaczenia z zastosowaniem unijnej procedury OSS. W takim przypadku podatnik powinien nie tylko zarejestrować się do unijnej procedury OSS (składając zgłoszenie VIU-R), ale również złożyć zawiadomienie VAT-29 (z dokonaniem wyboru miejsca opodatkowania przez zaznaczenie kwadratu 1 w poz. 17).

WAŻNE! Sama rejestracja do procedury OSS (VIU-R) nie oznacza automatycznego opodatkowania WSTO i usług TBE w państwach konsumpcji przed przekroczeniem progu 42 000 zł. Aby było to możliwe, konieczne jest dodatkowo złożenie zawiadomienia VAT-29.

4. Wsteczna rejestracja do unijnej procedury OSS

Co do zasady unijna procedura OSS ma zastosowanie począwszy od pierwszego dnia kwartału kalendarzowego następującego po kwartale dokonania zgłoszenia o zamiarze korzystania z tej procedury. Jednak w przypadku gdy pierwsza dostawa towarów lub świadczenie usług, które mają zostać objęte unijną procedurą OSS, ma miejsce przed tym dniem, unijną procedurę OSS stosuje się od dnia takiej dostawy lub świadczenia usług. Jest to możliwe, pod warunkiem że podatnik poinformuje państwo członkowskie identyfikacji o rozpoczęciu swojej działalności, która ma być objęta unijną procedurą OSS, nie później niż 10. dnia miesiąca następującego po tej pierwszej dostawie towarów lub świadczeniu usług (art. 57d ust. 1 rozporządzenia Rady UE nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; dalej: rozporządzenie 282/2011).

Nie ma przy tym przepisu dopuszczającego zgłoszenie VIU-R z datą wsteczną ani takiej praktyki. Rejestracja do unijnej procedury OSS jest zatem możliwa wyłącznie z datą bieżącą. Można zastosować unijną procedurę wyłącznie do dostaw towarów lub świadczenia usług, które wystąpiły w poprzednim miesiącu (o ile zgłoszenie VIU-R zostanie złożone nie później niż 10. dnia kolejnego miesiąca). W stosunku do dostaw towarów lub świadczenia usług, które wystąpiły wcześniej (np. pół roku wcześniej), rozliczenie VAT z zastosowaniem unijnej procedury OSS nie jest dopuszczalne.

eprasa.pl cf4c572924

PRZYKŁAD

Podatnik dokonujący WSTO w kwietniu 2026 r. zarejestrował się do unijnej procedury OSS, składając zgłoszenie VIU-R. Jeżeli zgłoszenie VIU-R zostało złożone nie później niż 10 kwietnia 2026 r., procedura OSS ma zastosowanie do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonanych od 1 marca 2026 r.

Jeśli natomiast zgłoszenie VIU-R zostało złożone po tym terminie, procedura OSS ma zastosowanie do dostaw towarów lub świadczenia usług dokonanych od 1 kwietnia 2026 r.

W każdym przypadku procedura OSS nie obejmuje dostaw towarów ani świadczenia usług dokonanych przed 1 marca 2026 r.

5. Korekty w unijnej procedurze OSS

Korekty dotyczące sprzedaży podlegającej opodatkowaniu z zastosowaniem unijnej procedury OSS dokonywane są na odmiennych zasadach niż korekty dotyczące sprzedaży krajowej. Istnieją dwa tryby sporządzania korekt dotyczących sprzedaży podlegającej opodatkowaniu z zastosowaniem OSS:

1) korekty „na bieżąco" (zasada podstawowa),

2) korekty „poza OSS" (po upływie 3 lat lub w szczególnych sytuacjach).

Korekta bieżąca. Podstawową zasadą jest uwzględnianie takich korekt na bieżąco. Wynika to z art. 130c ust. 5a ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, że w przypadku stwierdzenia błędów ich korekta dokonywana jest w deklaracji VAT składanej za bieżący okres rozliczeniowy, nie później jednak niż w ciągu 3 lat, licząc od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji VAT, w której stwierdzono błędy. W deklaracji VAT, w której dokonuje się korekty, należy wskazać właściwe państwo członkowskie konsumpcji, okres rozliczeniowy i kwotę VAT, w odniesieniu do której dokonywana jest korekta.

Korekta po 3 latach. Drugi tryb korekty obowiązuje po upływie 3 lat, licząc od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji VAT, w której stwierdzono błędy, oraz w przypadkach wskazanych przepisami art. 61a ust. 1 rozporządzenia 282/2011 (zaprzestanie korzystania z procedury unijnej, zmiana państwa członkowskiego identyfikacji). Wówczas korekta jest dokonywana na zasadach określonych przepisami art. 130ca ustawy o VAT (w zakresie, w jakim korekta dotyczy sprzedaży, dla której Polska jest państwem konsumpcji) lub na zasadach określonych odpowiednikami tych przepisów obowiązujących w innych państwach członkowskich (w zakresie, w jakim korekta dotyczy sprzedaży, dla której państwem konsumpcji jest inne niż Polska państwo członkowskie).

PRZYKŁAD

Polski podatnik sprzedaje towary wysyłkowo do różnych państw członkowskich i korzysta w tym zakresie z unijnej procedury OSS. Podatnik ten stwierdził błąd w rozli-

eprasa.pl cf4c572924

czeniu sprzedaży opodatkowanej francuskim VAT z zastosowaniem unijnej procedury OSS w jednym z poprzednich lat.

Scenariusz A: Korygowana sprzedaż dokonana została w 2025 r. W takim przypadku korekta powinna zostać uwzględniona przez podatnika w ramach bieżącej deklaracji VIU-DO.

Scenariusz B: Korygowana sprzedaż dokonana została w 2022 r. W takim przypadku korekta powinna zostać wstecznie w drodze korekty złożonej deklaracji na zasadach określonych przepisami francuskimi (odpowiadających przepisom art. 130ca ustawy o VAT).

Dodać należy, że w przypadku korekt dokonywanych na zasadach określonych przepisami art. 130ca ustawy o VAT (a więc jeżeli korekta dotyczy sprzedaży, dla której Polska jest państwem konsumpcji) są one sporządzane na formularzu VCU-DK. W celu złożenia korekty na tym formularzu należy go wydrukować i wypełnić, a następnie przesłać (wpisując w tytule maila następujące dane: OSS/kod kraju/numer VAT w procedurze/okres korygowany) na adres skrzynki elektronicznej: oss.direct.us.107136@mf.gov.pl[1].

Tabela 2. Tryby korekt w OSS

Korekta w OSS (bieżąca deklaracja)	Korekta poza OSS (kraj konsumpcji)
Korekty „na bieżąco" (zasada podstawowa) są dokonywane: ■ w aktualnej deklaracji OSS (VIU-DO); ■ z przypisaniem do: – właściwego państwa konsumpcji, – okresu pierwotnego, – kwoty VAT objętej korektą. Obowiązuje limit: do 3 lat od terminu złożenia korygowanej deklaracji. *Podstawa prawna: art. 130c ust. 5a ustawy o VAT*	Korekty „poza OSS" (po upływie 3 lat lub w szczególnych sytuacjach) ■ stosowane są: – po przekroczeniu 3-letniego terminu lub – w przypadkach wynikających z art. 61a rozporządzenia 282/2011 (np. wyjście z OSS, zmiana państwa identyfikacji); ■ dokonywane: – bezpośrednio w państwie konsumpcji, – według jego krajowych zasad. Jeśli Polska jest państwem konsumpcji, korekty dokonywane są przy użyciu formularza VCU-DK. *Podstawa prawna: art. 130ca ustawy o VAT*

6. Dostawy towarów stanowiące WSTO a pliki JPK_V7

Dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, które podlegają rozliczeniu z zastosowaniem unijnej procedury OSS, nie uwzględnia się w plikach JPK_V7. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem może być in-

[1] https://podatki-arch.mf.gov.pl/vat/abc-vat/korekty-deklaracji-skladane-bezposrednio-do-polski/

eprasa.pl cf4c572924

terpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 sierpnia 2022 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.289.2022.1.KK). Czytamy w niej, że:

MF *(…) od momentu rejestracji w systemie OSS, Spółka posiadając opisane powyżej dowody potwierdzające dostarczenie wysłanych towarów do nabywców niebędących podatnikami podatku VAT mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich zakończenia wysyłki, nie jest obowiązana do zaewidencjonowania opisanych powyżej transakcji jako dostawy towarów na terytorium kraju oraz do wykazania ich w JPK_V7.*

WAŻNE! Polski podatnik, który dokonuje dostaw towarów stanowiących WSTO i VAT z tytułu tych dostaw rozlicza z zastosowaniem unijnej procedury OSS, nie powinien tych dostaw wykazywać w plikach JPK_V7.

Natomiast w przypadku dokonywanych przez polskich podatników dostaw towarów stanowiących WSTO, które nie podlegają rozliczeniu z zastosowaniem unijnej procedury OSS, należy je wykazywać w plikach JPK_V7. Dotyczy to zarówno dostaw stanowiących WSTO podlegających opodatkowaniu VAT w Polsce, jak w innych niż Polska państwach członkowskich.

Sprzedaż opodatkowaną w innym kraju UE bez zastosowania procedury OSS należy wykazywać w polu K_11 części ewidencyjnej oraz uwzględniać w polu P_11 części deklaracyjnej pliku JPK_VAT (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 kwietnia 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.4.2021.4.RD).

PRZYKŁAD

Polski podatnik dokonuje dostaw towarów stanowiących WSTO, lecz nie korzysta z unijnej procedury OSS. VAT z tytułu tych dostaw rozlicza na zasadach ogólnych obowiązujących w państwach członkowskich, do których towary są wysyłane. Dostawy te powinny być przez niego wykazywane w polu K_11 części ewidencyjnej oraz uwzględniane w polu P_11 części deklaracyjnej plików JPK_V7.

7. Unijna procedura OSS a procedura SME

Podatnicy z państw członkowskich mogą korzystać – w ramach tzw. procedury SME – z obowiązujących w innych państwach członkowskich zwolnień obejmujących drobnych przedsiębiorców. W ramach tej procedury polscy podatnicy mogą korzystać w innych państwach członkowskich ze zwolnień o podobnym charakterze do obowiązującego w Polsce zwolnienia podmiotowego (art. 113b ustawy o VAT).

Często podatnicy uprawnieni do korzystania z procedury SME mogą również korzystać z unijnej procedury OSS. Warto w związku z tym wskazać podobieństwa i różnice między korzystaniem z tych procedur.

eprasa.pl cf4c572924

7.1. Podobieństwa między OSS a SME

Brak obowiązku rejestracji do VAT w innych państwach UE. Zarówno korzystanie z unijnej procedury OSS, jak i korzystanie z procedury SME wyłącza obowiązek rejestracji VAT w innych państwach członkowskich. W przypadku podatników korzystających z tych procedur obowiązek rejestracji VAT zastępuje rejestracja do tych procedur w Polsce.

Rozliczenia dokonywane w państwie identyfikacji. Podatnicy korzystający z obu procedur dokumenty rozliczeniowe składają wyłącznie w Polsce. Różny jest jednak ich charakter, mianowicie:

- w procedurze OSS jest to kwartalna deklaracja VIU-DO,
- w procedurze SME – kwartalna informacja SME-IK.

7.2. Różnice między OSS a SME

Między korzystaniem z procedury SME a korzystaniem z unijnej procedury OSS istnieją zasadnicze różnice, które dotyczą przede wszystkim sposobu opodatkowania oraz prawa do odliczenia VAT.

Opodatkowanie sprzedaży i obowiązek naliczania VAT. Czynności rozliczane w ramach unijnej procedury OSS podlegają opodatkowaniu VAT w państwach członkowskich konsumpcji. Procedura ta służy bowiem rozliczaniu – za pośrednictwem Polski – VAT należnego w tych państwach.

Natomiast czynności objęte procedurą SME korzystają ze zwolnienia z VAT w państwach członkowskich, w których podatnik stosuje tę procedurę. W konsekwencji podatnik:

- nie wykazuje VAT należnego,
- nie ma obowiązku jego naliczania.

Prawo do odliczenia VAT. Różnice w opodatkowaniu przekładają się bezpośrednio na prawo do odliczenia podatku naliczonego:

- w przypadku OSS – zakupy związane z tymi czynnościami dają prawo do odliczenia VAT,
- w przypadku SME – takie zakupy nie dają prawa do odliczenia VAT.

PRZYKŁAD

Czynny podatnik VAT dokonuje dostaw stanowiących WSTO, które podlegają opodatkowaniu VAT w innych państwach członkowskich.

Wariant 1 – OSS

Jeżeli podatnik ten zdecyduje się na korzystanie z unijnej procedury OSS, obowiązany będzie za pośrednictwem Polski rozliczać VAT należny w innych państwach członkowskich. Przy czym w takim przypadku podatnik zachowa prawo do odliczenia

eprasa.pl cf4c572924

w Polsce kwot podatku naliczonego przy nabywaniu towarów, których dostawy stanowią WSTO.

Wariant 2 – SME

Jeśli podatnik zdecyduje się na korzystanie z procedury SME (w stosunku do państw członkowskich, do których wysyła towary), nie będzie obowiązany do naliczania VAT należnego w innych państwach członkowskich (a precyzyjniej – w państwach członkowskich, w stosunku do których skorzysta z procedury SME). Jednak w takim przypadku podatnikowi nie będzie w Polsce przysługiwało prawo do odliczania kwot podatku naliczonego przy nabywaniu towarów, których dostawy stanowią WSTO. Ponadto podatnik może być obowiązany do stosowania proporcji przy odliczaniu VAT od innych zakupów (np. usług księgowych) związanych z prowadzoną działalnością.

Zakres stosowania procedur. Procedura OSS ma ograniczony zakres – obejmuje wyłącznie:

- wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość (WSTO),
- wybrane usługi świadczone na rzecz konsumentów (niepodatników).

Natomiast procedura SME ma szerszy zakres – zwolnienie z VAT obejmuje, co do zasady, wszystkie czynności podlegające opodatkowaniu w danym państwie członkowskim.

Zakres terytorialny stosowania. Procedura SME może być stosowana wybiórczo – podatnik może korzystać z niej tylko w wybranych państwach członkowskich.

W przypadku OSS taka elastyczność nie występuje – procedura obejmuje wszystkie państwa członkowskie, w których podatnik dokonuje transakcji objętych OSS.

WAŻNE! Procedura SME może być stosowana wybiórczo – podatnik może korzystać z niej tylko w odniesieniu do wybranych państw członkowskich. Natomiast procedura OSS obejmuje zawsze wszystkie państwa UE, w których występują transakcje objęte tą procedurą.

Pozostałe istotne różnice. Do najważniejszych różnic między OSS a SME należą również:

- dłuższy proces rejestracji do procedury SME (z uwagi na weryfikację prawa do zwolnienia),
- konieczność posługiwania się numerem identyfikacyjnym EX w procedurze SME (w OSS stosowany jest NIP),
- istnienie limitu sprzedaży w SME (100 000 euro), którego przekroczenie powoduje utratę prawa do procedury (w OSS brak takiego limitu).

eprasa.pl cf4c572924

Podsumowanie

1. **E-commerce podlega szczególnym zasadom rozliczeń.** Sprzedaż internetowa (towary, usługi i dobra cyfrowe), co do zasady, podlega VAT, przy czym często jest rozliczana w państwie konsumpcji, a nie w Polsce, najczęściej z wykorzystaniem procedury OSS.
2. **Procedura OSS centralizuje rozliczenia VAT w UE.** OSS umożliwia rozliczanie VAT należnego w innych państwach członkowskich za pośrednictwem jednego kraju (państwa identyfikacji), eliminując obowiązek rejestracji w wielu państwach UE.
3. **Prawidłowa kwalifikacja WSTO jest kluczowa.** WSTO występuje tylko przy spełnieniu łącznie określonych warunków (transport transgraniczny, udział dostawcy w wysyłce, brak WNT po stronie nabywcy, brak wyłączeń ustawowych).
4. **Nie każda sprzedaż transgraniczna to WSTO.** Wyłączone z WSTO są m.in. dostawy bez udziału dostawcy w transporcie, sprzedaż w ramach jednego państwa, transakcje B2B skutkujące WNT oraz dostawy nowych środków transportu i montażowe.
5. **Rejestracja do OSS nie zastępuje innych obowiązków VAT.** Samo zgłoszenie do OSS (VIU-R) nie zawsze wystarcza – w określonych przypadkach konieczne jest również złożenie VAT-29, jeśli podatnik chce wcześniej opodatkowywać sprzedaż w państwie konsumpcji.
6. **Korekty w OSS mają odrębne zasady.** Korekty rozliczeń OSS dokonuje się, co do zasady, w bieżącej deklaracji (do 3 lat), a po tym okresie lub w szczególnych przypadkach – bezpośrednio w państwie konsumpcji, poza systemem OSS.
7. **OSS różni się zakresem i skutkami od SME.** OSS dotyczy opodatkowanej sprzedaży i pozwala zachować prawo do odliczenia VAT, natomiast SME wiąże się ze zwolnieniem z VAT i utratą tego prawa.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 22a, art. 113b oraz art. 130a–130d ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- art. 57d ust. 1 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (DUUEL. z 2011 r. poz. 1; ost.zm. DUUEL. z 2025 r. poz. 518)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 kwietnia 2021 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.4.2021.4.RD)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 sierpnia 2022 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.289.2022.1.KK)
- interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 grudnia 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.459.2021.2.MR)

POWOŁANE ORZECZNICTWO SĄDOWE:

- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 3 czerwca 2020 r. (sygn. akt SA/Gd 1959/19)

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

eprasa.pl cf4c572924

1 Jakie błędy wymagają wyzerowania i wystawienia nowej faktury w KSeF

Wprowadzenie obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: KSeF) nie zmieniło zasad korygowania faktur, jednak w praktyce – z przyczyn technicznych, a nie prawnych – pojawiła się konieczność wystawiania faktur korygujących „do zera" i wygenerowania nowego dokumentu. Dotyczy to przede wszystkim sytuacji, w których błędny numer NIP uniemożliwia doręczenie faktury w systemie, co wymusza jej „wyzerowanie" i ponowne wystawienie, mimo braku merytorycznej przesłanki wynikającej z ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Analogiczny mechanizm był jeszcze niedawno wskazywany przez organy podatkowe także przy błędach w polu Podmiot3, choć obecnie od tej wykładni odstąpiono.

Obowiązkowy KSeF funkcjonuje od 1 lutego 2026 r., jednak zdecydowana większość firm została objęta tym obowiązkiem od 1 kwietnia 2026 r. Wyjątkiem są mikroprzedsiębiorcy, którzy do końca 2026 r. mogą nadal wystawiać faktury elektroniczne lub papierowe – pod warunkiem że ich miesięczna sprzedaż udokumentowana fakturami nie przekroczy 10 000 zł brutto.

Wprowadzenie fakturowania w modelu ustrukturyzowanym co do zasady nie miało ingerować w istotny sposób w ogólne zasady wystawiania faktur. Co prawda przewidziano pewne modyfikacje normatywne dotyczące korekty „in minus", jednak ustawodawca nie zmienił samych przesłanek dokonywania obniżenia podstawy opodatkowania.

W praktyce jednak okazało się, że o ile przepisy w dalszym ciągu nie przewidują korekty zerującej fakturę, o tyle takie wycofanie się z wystawionej uprzednio faktury jest konieczne z przyczyn technicznych.

1. Korygowanie faktur od 1 lutego 2026 r.

Po likwidacji not korygujących, co miało miejsce na początku lutego 2026 r., jedynym sposobem na poprawienie uprzednio wystawionej faktury jest emisja faktury korygującej przez uprzednio fakturującego. Zasady korygowania faktur, w tym faktur ustrukturyzowanych, opisano w art. 106j ustawy o VAT. Ustawodawca wyszczególnił w ust. 1 tego przepisu okoliczności, w jakich wystawiana jest faktura korygująca, czyli przesłanki jej emisji.

eprasa.pl cf4c572924

Tabela. Przypadki, w których wystawiane są faktury korygujące

Lp.	Faktury korygujące są wystawiane, jeżeli po wystawieniu faktury:
1	podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie
2	dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań
3	dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT
4	stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury

WAŻNE! Podatnicy mogą korygować treść wystawionych faktur. Korekta faktur może być konieczna ze względu na błędy popełnione przy wystawianiu faktur pierwotnych, jak również ze względu na zdarzenia, które nastąpiły po wystawieniu takiej faktury.

Zaprezentowany katalog przesłanek korygowania faktur jest otwarty ze względu na brzmienie punktu 4 tabeli, w którym mowa jest o tym, iż fakturę korygującą wystawia się również wówczas, gdy stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

Oznacza to, że za pomocą faktury korygującej można poprawić każdą pozycję faktury. Jednocześnie prawodawca nie przewidział wprost operacji zerowania wcześniej wystawionego dokumentu.

2. Wystawianie faktur korygujących „zerujących”

Wystawienie faktury korygującej „do zera” jest prawnie dopuszczalne, o ile znajduje merytoryczne uzasadnienie i mieści się w przesłankach stosowania faktur korygujących.

Może to mieć miejsce na przykład wtedy, gdy stwierdzono, że faktura została wystawiona bezpodstawnie, co uzasadnia wskazanie, że dana czynność w rzeczywistości nie została wykonana. Wyjątek stanowią tzw. puste faktury wystawione w celu wyłudzenia.

Analogiczna sytuacja występuje w przypadku zwrotu towaru lub gdy podmiot, który ostatecznie nie wykonał świadczenia, zwraca otrzymaną wcześniej wpłatę na poczet ceny, której otrzymanie spowodowało powstanie obowiązku podatkowego.

WAŻNE! Fakturę korygującą „do zera” można wystawić, gdy istnieje uzasadniona przyczyna korekty, np. brak wykonania czynności, zwrot towaru lub zwrot otrzymanej wcześniej wpłaty.

Jednak w żadnym z przepisów ustawy o VAT nie odnajdziemy nawet sugestii co do tego, że powodem korekty „do zera” jest błąd w danych nabywcy, w tym pomyłka w numerze VAT czy tym bardziej w NIP niebędącym numerem podatkowym nadanym dla potrzeb VAT.

eprasa.pl cf4c572924

W przeszłości można było spotkać się z interpretacjami, w których organy podatkowe kwestionowały skuteczność korekty „do zera", wskazując na brak przesłanki do zastępowania „zwykłej" korekty poprawiającej błędne dane. W skrajnych przypadkach potrafiło to doprowadzić do konieczności podwójnej zapłaty VAT – raz od czynności, drugi raz z powtórnie wystawionej faktury. W odniesieniu do tej ostatniej kwota była płacona w trybie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT jako podatek wykazany w dokumencie faktury. Jak bowiem stanowi ten przepis, 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.

Choć wprowadzenie obowiązku fakturowania ustrukturyzowanego nie zmieniło przesłanek korekt zmniejszających ani zasad stosowania faktur korygujących, w praktyce pojawiła się pozanormatywna konieczność korygowania faktur „do zera".

W tym przypadku przyczyną dokonywania korekt „do zera" są wyłącznie względy techniczne, w tym uwarunkowania informatyczne oraz ograniczenia architektoniczne KSeF.

Tak wymuszona korekta zerująca prowadzi *de facto* do naruszania prawa podatkowego. Do niedawna identyfikowane były dwa takie przypadki, które wymuszały korektę „do zera" faktury i wystawienie nowego dokumentu. Obecnie wygląda na to, że z jednego przypadku administracja skarbowa się wycofała.

Błąd NIP Podmiot2. Pierwszy z nich, cały czas aktualny, oparty jest na absurdalnej, acz, jak się zdaje, nie do ominięcia ze względu na konstrukcję systemu informatycznego, zasadzie, wedle której błąd w numerze podatkowym wymusza korektę zerującą faktury i wystawienie nowego dokumentu.

Ponieważ faktury ustrukturyzowane są doręczane odbiorcom – polskim podatnikom VAT (w tym zwolnionym) oraz podmiotom instytucjonalnym niebędącym podatnikami VAT, ale posiadającym NIP – wyłącznie za pośrednictwem KSeF (z wyjątkiem określonym w art. 106nf ust. 10 ustawy o VAT), błąd w tym numerze skutkuje niedoręczeniem dokumentu.

WAŻNE! Według MF, po wprowadzeniu KSeF, błąd w NIP nabywcy zobowiązuje sprzedawcę do wystawienia faktury korygującej „do zera".

Obecnie stosowany system nie umożliwia technicznie skorygowania numeru NIP, a tym samym prawidłowego zaadresowania faktury ustrukturyzowanej zawierającej błędny numer. Skutki takiej pomyłki są oczywiste, jednak brak rozwiązania pozwalającego na „przeadresowanie" faktury za pomocą korekty budzi wątpliwości.

Takie rozwiązanie jest trudne do zaakceptowania, ponieważ w praktyce może prowadzić do naruszania zasad wynikających z ustawy o VAT. Nieprawidłowe jest bowiem wymuszanie na podatnikach wystawiania korekt „do zera" w sytuacjach, w których brak jest ku temu merytorycznego uzasadnienia.

eprasa.pl cf4c572924

Dodatkowo może to rodzić istotne ryzyko podatkowe, zwłaszcza w przypadkach gdy data wystawienia faktury wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego w VAT (np. przy najmie, dostawach mediów czy robotach budowlanych), a także gdy determinuje moment powstania przychodu – w szczególności przy świadczeniach innych niż okresowe, dla których faktura została wystawiona przed wystąpieniem innych okoliczności uzasadniających powstanie przychodu.

WAŻNE! Brak możliwości technicznej korekty NIP w fakturze ustrukturyzowanej wymusza stosowanie korekt „do zera" bez podstawy merytorycznej, co może naruszać zasady VAT i generować istotne ryzyka podatkowe.

Wątpliwości mogą dotyczyć również daty sprzedaży. W tym zakresie odpowiedź powinna być jednoznaczna – jest to data przypadająca na okres powstania obowiązku podatkowego, a więc zasadniczo ta sama, która została wskazana zarówno na fakturze pierwotnej, jak i fakturze wystawionej ponownie. Niezależnie bowiem od liczby wystawionych dokumentów, data sprzedaży pozostaje jedna.

Powstaje jednak pytanie, która z faktur – pierwotna, następnie wyzerowana z uwagi na błąd w NIP (np. tzw. czeski błąd), czy też faktura wystawiona w jej miejsce – powinna być uznana za właściwą dla określenia skutków podatkowych. Kwestia ta nie jest jednoznacznie rozstrzygnięta, choć według autora zasadne wydaje się przyjęcie, że decydujące znaczenie ma faktura pierwotna, zwłaszcza gdy zarówno korekta „do zera", jak i faktura właściwa zostały wystawione w tym samym okresie rozliczeniowym.

Problem pojawia się w sytuacji, gdy nowa faktura zostaje wystawiona po terminie. Powstaje wówczas wątpliwość, czy ograniczenia techniczne KSeF mogą wyłączać odpowiedzialność za nieterminowe wystawienie faktury. W praktyce takie argumenty rzadko są akceptowane przez organy podatkowe, które wskazują, że to na podatniku spoczywa obowiązek zapewnienia rozwiązań umożliwiających prawidłowe rozliczenie. W efekcie zasada ta nie znajduje zastosowania w równym stopniu po obu stronach.

Niewątpliwie zasadne jest zatem postulowanie, aby Ministerstwo Finansów dokładniej przeanalizowało ten problem i zamiast uzasadniać obecny stan wyłącznie ograniczeniami technicznymi, doprowadziło do wprowadzenia niezbędnych zmian w architekturze KSeF.

Korekta w polu Podmiot3. Do niedawna istniał drugi, bodaj jeszcze bardziej kontrowersyjny przypadek wskazywany przez administrację skarbową jako przesłanka do wystawienia faktury zerującej i do emisji nowego dokumentu.

Mianowicie pojawiła się wątpliwość co do tego, w jakim trybie uzupełniać dane w elemencie Podmiot3, jeżeli sprzedawca nie zapisał ich w fakturze.

Niezwykle zaskakująca okazała się odpowiedź na pytanie dotyczące tej kwestii, której udzielił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 11 lutego 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-

eprasa.pl cf4c572924

-3.4012.1091.2025.1.JM). Otóż według zamieszczonej w niej informacji, chcąc uzupełnić dane Podmiotu3, należy skorygować fakturę pierwotną do zera i wystawić nowy dokument.

Jednak z tej wykładni Dyrektor KIS wycofał się po tym, jak niezadowolona gmina (wnioskodawca) wniosła na nią skargę do sądu. Po ponownej analizie, w piśmie z 13 kwietnia 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.3.JM), Dyrektor KIS stwierdził, że:

MF *(…) Biorąc pod uwagę okoliczności sprawy oraz powyższe uregulowania stwierdzić należy, że w sytuacji podania błędnych/niepełnych danych dotyczących jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego, która wykazana byłaby przez Państwa na fakturze sprzedaży jako odbiorca w polu „podmiot trzeci", skorygowanie ww. błędu powinno nastąpić – w myśl art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy – poprzez wystawienie przez Państwa faktury korygującej, zawierającej dane określone w art. 106j ust. 2 ustawy, wskazującej jako przyczynę korekty błędne określenie danych w polu Podmiot3 oraz prawidłową treść korygowanych pozycji, czyli prawidłowe dane podmiotu trzeciego związanego z fakturą, innego niż sprzedawca (Podmiot1) i nabywca (wymieniony w części Podmiot2).*

Tym samym, w analizowanej sprawie korygowanie pierwotnie wystawionej faktury sprzedaży z powodu wskazania na niej błędnych/niepełnych danych faktycznego odbiorcy towarów i usług, tj. jednostki organizacyjnej JST wykazywanej jako podmiot trzeci, powinno nastąpić poprzez wystawienie przez Państwa jako sprzedawcę faktury korygującej błędne/niepełne dane.

WAŻNE! Korekta faktury w polu Podmiot3 nie powoduje obowiązku wystawienia faktury korygującej do zera. Wystarczy wystawienie faktury korygującej nieprawidłowe dane lub uzupełniającej brakujące dane.

W konsekwencji obecnie mówimy *de facto* o jednej „szczególnej" przesłance zerowania faktury ustrukturyzowanej. Mianowicie o sytuacji, w której błędny numer NIP uniemożliwia doręczenie faktury w systemie, co wymusza jej „wyzerowanie" i ponowne wystawienie, mimo braku merytorycznej przesłanki wynikającej z ustawy o VAT.

Oczywiście, niezależnie od tego, cały czas aktualne są dotychczas funkcjonujące przesłanki korygowania faktury do zera, które omówiliśmy na początku artykułu, tj. gdy istnieje uzasadniona przyczyna korekty, np. brak wykonania czynności, zwrot towaru lub zwrot otrzymanej wcześniej wpłaty.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106j ust. 1, art. 106nf ust. 10, art. 108 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 11 lutego 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.1.JM)
- interpretacja zmieniająca interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 13 kwietnia 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.3.JM)

©℗

Radosław Kowalski
doradca podatkowy

eprasa.pl cf4c572924

2 Jak broker ubezpieczeniowy ma dokumentować sprzedaż zwolnioną z VAT po wprowadzeniu KSeF

KSeF

PROBLEM

Spółka jest brokerem ubezpieczeniowym i prowadzi działalność pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych. Jest to jedyny profil jej działalności. Spółka korzysta ze zwolnienia przedmiotowego z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Ubezpieczyciele wypłacający prowizję nie żądają wystawienia faktur. Spółka wystawia więc rachunki. Czy w związku z tym jest zwolniona z obowiązku wystawiania faktur w KSeF?

RADA

Zdaniem organów podatkowych sprzedaż zwolnioną z VAT należy dokumentować fakturą niezależnie od tego, czy jest wystawiana na żądanie czy dobrowolnie. Dlatego wystawianie rachunku jest nieprawidłowe. Podatnik nie wystawia faktury dokumentującej usługi ubezpieczeniowe w KSeF, gdy zawiera ona ograniczony zakres danych. Natomiast faktury zawierające wszystkie elementy ustawowe (tzw. faktury pełne) muszą być wystawiane w KSeF. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Aby odpowiedzieć na pytanie, należy po pierwsze ustalić, jaki dokument powinien wystawiać podatnik, aby udokumentować sprzedaż zwolnioną z VAT, a następnie, czy musi korzystać w tym celu z KSeF.

Jak dokumentować sprzedaż zwolnioną z VAT

Co do zasady podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku (zarówno w przypadku zwolnienia podmiotowego, jak i przedmiotowego). Musi to zrobić, jeśli nabywca wystąpi z takim żądaniem w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Po upływie wskazanego terminu nie musi tego robić (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Zasady tej nie zmieniło wprowadzenie KSeF.

Innymi słowy, to na żądanie nabywcy podatnik jest zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej np. świadczenie usług ubezpieczeniowych zwolnionych przedmiotowo na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Sytuacja jest oczywista, gdy nabywca żąda faktury albo sprzedawca sam ją wystawia. Problem powstaje, jeśli podatnik chce tę transakcję udokumentować rachunkiem, gdyż nabywca nie żąda wystawienia faktury. Przed wprowadzeniem KSeF takie postępowanie było uznawane przez organy podatkowe za właściwe. Obecnie już nie. Szef KAS, zmieniając interpretację indywidualną pismem z 5 marca 2026 r. (sygn. DOP7.8101.6.2026.HEMD), uznał, że podatnik zwolniony może wystawiać tylko faktury. Potwierdza to również wprost odpowiedź Ministerstwa Finansów z 26 stycznia 2026 r. (sygn. PT7.8165.6.2026.46) na pytanie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, w której czytamy:

MF *W ustawie o VAT przewidziano pewne wyjątki, gdy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. Dotyczy to dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 ustawy lub wydanych do ustawy przepisów wykonawczych. W takim przypadku tzw. podatnik zwolniony nie musi wystawić faktury, chyba że nabywca tego zażąda. Wystawienie faktury na żądanie nabywcy jest wymagane, jeśli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. A contrario, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po terminie, wtedy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. W takim przypadku, na podstawie ustawy o VAT, nie ma obowiązku udokumentowania takiej transakcji. Jeśli jednak podatnik wystawi dokument, to dokumentem tym powinna być faktura, gdyż stanowi udokumentowanie czynności podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie ze wskazaną już wyżej argumentacją.*

Tożsamy sposób postępowania będzie stosował podatnik zwolniony, który z własnej woli dla innych celów będzie dokumentował daną czynność zwolnioną.

Wtedy zawsze tym dokumentem będzie faktura, ponieważ rachunek nie stanowi ekwiwalentu faktury, a jego wystawienie nie zwalnia z obowiązku wystawienia faktury VAT.

Dlatego jeśli dokumentują Państwo świadczone usługi na rzecz towarzystw ubezpieczeniowych, należy wystawiać faktury, mimo że tego nie żąda nabywca. Wystawianie rachunków jest niewłaściwe.

Czy faktury dokumentujące sprzedaż zwolnioną z VAT wystawiamy w KSeF

Co do zasady, zgodnie z art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT, zarówno podatnicy czynni, jak i zwolnieni są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF.

Od tej zasady przewidziano wyjątki, o których mowa w art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnienia z KSeF).

Z przepisów rozporządzenia w sprawie zwolnienia z KSeF wynika, że obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie istnieje w przypadku świadczenia usług zwol-

eprasa.pl cf4c572924

nionych z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 ustawy o VAT. Chodzi o usługi finansowe i ubezpieczeniowe udokumentowane fakturami zawierającymi zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy o VAT, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 106o ustawy o VAT, czyli tzw. faktury uproszczone.

Podatnik nie wystawia zatem faktur w KSeF, gdy są spełnione dwa warunki:

- faktura dokumentuje usługi zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz 37–41 ustawy o VAT;
- usługi te są dokumentowane fakturami zawierającymi zakres danych węższy niż określony w art. 106e ustawy o VAT, czyli są to faktury uproszczone wystawione na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur; taka faktura dokumentująca usługi finansowe lub ubezpieczeniowe zwolnione z VAT może zawierać wyłącznie:
  – datę wystawienia,
  – kolejny numer,
  – imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług,
  – nazwę usługi,
  – kwotę, której dotyczy dokument.

Wystawiając uproszczone faktury, nie będą Państwo zatem zobowiązani do korzystania z KSeF. Natomiast pełna faktura będzie musiała być wystawiona w KSeF, mimo że usługa korzysta ze zwolnienia z VAT. W tym przypadku następuje utrata możliwości skorzystania z wyłączenia, w związku z czym taka faktura musi zostać wystawiona w KSeF.

Potwierdza to np. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 kwietnia 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.113.2026.3.IK).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 43 ust. 1 pkt 37, art. 106b, art. 106e, art. 106ga i art. 106o ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- § 2 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1740)
- § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 1979; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1745)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 kwietnia 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.113.2026.3.IK),
- psmo Szefa KAS z 5 marca 2026 r. (sygn. DOP7.8101.6.2026.HEMD)
- odpowiedź Ministerstwa Finansów z 26 stycznia 2026 r. na pytanie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (sygn. PT7.8165.6.2026.46)

©℗

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny, specjalizujący się w prawie podatkowym

eprasa.pl cf4c572924

3 Czy zagraniczna spółka posiadająca w Polsce magazyn, z którego sprzedaje swoje towary, musi wystawiać faktury przy użyciu KSeF

KSeF

PROBLEM

Spółka z innego państwa unijnego posiada w Polsce magazyn, z którego sprzedaje swoje towary. Jest również zarejestrowana jako podatnik VAT czynny i posługuje się polskim NIP. Czy spółka ta powinna wystawiać faktury w KSeF?

RADA

Jeżeli magazyn, z którego zagraniczna spółka sprzedaje swoje towary, stanowi dla niej stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, ma ona obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych. W przeciwnym razie obowiązek taki na niej nie ciąży i może nadal wystawiać „zwykłe" faktury elektroniczne lub papierowe. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: KSeF) nie ma charakteru bezwzględnego. W art. 106ga ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT) wymienione są przypadki, których obowiązek ten nie dotyczy (zob. tabela). Jeden z nich dotyczy faktur wystawianych przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (art. 106ga ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT).

Tabela. Przypadki, kiedy faktury nie są wystawiane w KSeF

Lp.	Obowiązek wystawiania faktur w KSeF nie dotyczy wystawiania faktur:
1	2
1	przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju
2	przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę

eprasa.pl cf4c572924

1	2
3	przez podatnika korzystającego z procedur szczególnych, o których mowa w ustawie o VAT w dziale XII w rozdziałach 7, 7a i 9, dokumentujących czynności rozliczane w tych procedurach
4	na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej
5	w przypadku odpowiednio udokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 106s ustawy o VAT
6	przez podatnika korzystającego ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113a ust. 1 ustawy o VAT, tzw. procedura SME

Kiedy podmiot zagraniczny musi wystawiać faktury w KSeF

Odpowiedź na pytanie, kiedy spółka zagraniczna wystawia faktury w KSeF, zależy od tego, czy magazyn, z którego spółka sprzedaje swoje towary, stanowi dla niej stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski. Jeżeli tak, wskazana spółka jest objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF. W przeciwnym razie, na podstawie art. 106ga ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, spółka ta nie będzie miała obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF, a nadal bez ograniczeń będzie mogła wystawiać „zwykłe" faktury elektroniczne lub papierowe. Nie ma znaczenia rejestracja do VAT w Polsce.

WAŻNE! Obowiązek stosowania KSeF zależy od tego, czy magazyn stanowi stałe miejsce działalności w Polsce. Jeśli tak, faktury muszą być w wystawiane KSeF, jeżeli nie, możliwe jest wystawianie faktur poza systemem.

Jak ustalić, czy spółka ma stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej

Niestety ustalenie, czy posiadany przez spółkę magazyn stanowi położone na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, nie jest możliwe na podstawie treści pytania. Wskazać jedynie można, że pojęcie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej definiują przepisy art. 11 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: rozporządzenie 282/2011/WE).

Z przepisów tych wynika, że:

1) na potrzeby przepisów art. 44 dyrektywy 2006/112/WE (przepisy te zostały w Polsce implementowane w art. 28b ustawy o VAT) stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności go-

eprasa.pl cf4c572924

spodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 rozporządzenia 282/2011 – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (art. 11 ust. 1 rozporządzenia 282/2011),

2) na potrzeby stosowania innych artykułów stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 rozporządzenia 282/2011, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu świadczenie usług (art. 11 ust. 2 rozporządzenia 282/2011).

Czy magazyn może stanowić stałe miejsce prowadzenia działalności

W omawianym przypadku zastosowanie ma druga ze wskazanych definicji, co potwierdza treść objaśnień podatkowych Ministerstwa Finansów z 28 stycznia 2026 r. (dotyczących zasad ustalania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju dla potrzeb wystawiania faktur przy użyciu KSeF). Z objaśnień tych wynika, że stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej istnieje:

MF *(…) jeżeli łącznie spełnione są następujące przesłanki:*

- *w miejscu tym znajduje się zaplecze personalne i techniczne usługodawcy,*
- *zaplecze to posiada strukturę, która umożliwia świadczenie usług,*
- *miejsce, w którym znajduje się to zaplecze, charakteryzuje się stałością wystarczającą do świadczenia usług.*

A zatem posiadany przez spółkę w Polsce magazyn stanowi dla niej stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, jeżeli charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, aby umożliwić spółce dokonywanie dostaw towarów z tego magazynu. Jest tak, jeżeli magazyn jest własnością spółki.

Magazyn ten stanowi dla spółki stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski również w przypadku, gdy jest własnością innego podmiotu. Teza ta znajduje także potwierdzenie w przywołanych objaśnieniach podatkowych MF z 28 stycznia 2026 r. Czytamy w nich:

MF *(…) W przypadku gdy podmiot zagraniczny wykorzystuje znajdujące się w kraju zaplecze personalne i techniczne innego podmiotu, dla wypełnienia kryterium stałości przy ocenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, co do zasady, konieczne jest:*

- *zawarcie umów o świadczeniu usług lub umów najmu dotyczących zaplecza technicznego i personalnego, które nie podlegają rozwiązaniu w krótkim czasie,*

eprasa.pl cf4c572924

- *posiadanie przez zagraniczny podmiot kontroli nad zapleczem personalnym i technicznym oraz,*
- *dysponowanie nim w sposób porównywalny do sytuacji, w której zaplecze personalne i techniczne stanowiłoby „własność" zagranicznego podatnika.*

Dotychczas także sądy potwierdzały, że stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej danego podatnika może być także infrastruktura innego podatnika (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 czerwca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3332/14, czy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 2015 r., sygn. akt I FSK 578/15). Nie wykluczył tego także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z 16 października 2014 r. w sprawie C-605/12 orzekł, że:

TSUE *(…) pierwszy podatnik mający siedzibę działalności gospodarczej w jednym państwie członkowskim, który korzysta z usług świadczonych przez drugiego podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, powinien być uważany za posiadającego w tym innym państwie członkowskim „stałe miejsce prowadzenia działalności" w rozumieniu art. 44 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., w celu określenia miejsca opodatkowania tych usług, jeżeli to stałe miejsce charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór usług i wykorzystywanie ich do celów jego działalności gospodarczej, czego zbadanie należy do sądu.*

W konsekwencji każdorazowo konieczna jest indywidualna analiza, czy dany magazyn spełnia przesłanki uznania go za stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Od tej oceny zależy obowiązek stosowania KSeF.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 106ga ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)
- art. 11 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – DUUEL z 2011 r. poz. 1; ost.zm. DUUEL z 2025 r. poz. 518

POWOŁANE ORZECZNICTWO:

- wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 czerwca 2015 r. (sygn. akt III SA/Wa 3332/14)
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 września 2015 r. (sygn. akt I FSK 578/15)
- wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 16 października 2014 r. w sprawie C-605/12

POWOŁANE PISMA URZĘDOWE:

- objaśnienia podatkowe z 28 stycznia 2026 r. dotyczące zasad ustalania stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju dla potrzeb wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur – dostępne na www.gov.pl

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

eprasa.pl cf4c572924

1 W jakiej wysokości odliczyć VAT od zakupu i eksploatacji samochodu elektrycznego

PROBLEM

Przedsiębiorca będący czynnym podatnikiem VAT planuje nabycie samochodu elektrycznego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej opodatkowanej VAT. Pojazd będzie wykorzystywany zarówno do celów służbowych, jak i – potencjalnie – prywatnych. Podatnik ponosić będzie również wydatki związane z jego eksploatacją, w tym koszty ładowania energii elektrycznej, serwisu, ubezpieczenia oraz ewentualnego leasingu. W jakiej wysokości odliczy VAT – 100% czy 50%? Czy dla samochodów elektrycznych są przewidziane szczególne zasady względem spalinowych, większe preferencje?

RADA

Samochody elektryczne nie korzystają w VAT ze szczególnego, odrębnego systemu odliczeń. Stosuje się do nich ogólne regulacje dotyczące pojazdów samochodowych. Dlatego skoro pojazd będzie wykorzystywany przez podatnika do celów mieszanych, tj. zarówno w działalności, jak prywatnie, odliczenie VAT będzie przysługiwało w wysokości 50%. Dotyczy to zarówno nabycia pojazdu, jak i wydatków eksploatacyjnych, w tym kosztów ładowania energii elektrycznej. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Sam fakt wykorzystywania samochodu elektrycznego w działalności gospodarczej daje, co do zasady, prawo do odliczenia VAT, ale może być ono ograniczone na podstawie art. 86a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Choć samochody elektryczne korzystają z różnych preferencji w podatkach dochodowych, jak np. wyższe limity amortyzacji, to w VAT nie przewidziano żadnych korzystniejszych zasad odliczania podatku naliczonego względem samochodów spalinowych. Obowiązywać tu będą zatem te same zasady odliczania VAT co w przypadku samochodów spalinowych.

WAŻNE! Choć samochody elektryczne korzystają z preferencji w podatkach dochodowych (np. wyższych limitów amortyzacji), w VAT nie przewidziano dla nich szczególnych, korzystniejszych zasad odliczania podatku naliczonego.

eprasa.pl cf4c572924

Pełne odliczenie VAT od wydatków samochodowych – warunki

Podatnik może skorzystać z pełnego odliczenia VAT, jeżeli wykaże, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Wymaga to spełnienia łącznie następujących warunków:

- wprowadzenia zasad użytkowania pojazdu wykluczających użytek prywatny,
- prowadzenia szczegółowej ewidencji przebiegu pojazdu,
- złożenia informacji VAT-26 do urzędu skarbowego.

Brak spełnienia któregokolwiek z tych warunków powoduje ograniczenie do 50% odliczania VAT od wydatków poniesionych w związku z nabyciem oraz eksploatacją samochodu elektrycznego. Taki przypadek ma miejsce w rozpatrywanym przypadku, gdyż samochód będzie wykorzystywany w celach mieszanych, tj. zarówno w działalności opodatkowanej, jak i prywatnie.

Ograniczenie odliczenia VAT do 50% – zasada podstawowa

Jeżeli pojazd jest wykorzystywany w sposób „mieszany" (czyli zarówno służbowo, jak i prywatnie), podatnik może odliczyć tylko 50% VAT od:

- zakupu pojazdu,
- leasingu lub najmu,
- kosztów eksploatacyjnych (np. serwis, części),
- energii elektrycznej wykorzystywanej do ładowania pojazdu.

W praktyce oznacza to, że samochód elektryczny nie daje automatycznie większych praw w VAT niż pojazd spalinowy. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na odliczenia dotyczące ładowania samochodu elektrycznego. Wprawdzie ustawodawca w art. 86a ust. 2 ustawy o VAT nie wymienia wprost wydatków na ładowanie samochodu elektrycznego, jak to czyni w przypadku paliw czy gazu, ale mówi o ograniczeniu w odliczeniu VAT w przypadku nabycia innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów. Ładowanie samochodu elektrycznego prądem jest niewątpliwie związane z jego używaniem.

Potwierdzają to także organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej z 19 lutego 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.720.2018.2.AP) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wyjaśnił, że wydatki na energię elektryczną, wykorzystywaną jako napęd elektryczny samochodu osobowego, podlegają odliczeniu w ograniczonym zakresie (50%). Czytamy w niej, że:

MF *(...) katalog wydatków związanych z użytkowaniem samochodów (...) może obejmować również wydatki dotyczące energii elektrycznej wykorzystywanej jako napęd elektryczny samochodu osobowego oraz wydatku na nabycie stacji ładowania. Regulacja ta zawiera w swej treści otwarty katalog kosztów dotyczących użytkowania samocho-*

eprasa.pl cf4c572924

dów, a przedstawione w ww. przepisie wydatki nie wyczerpują wszystkich kosztów, które powstają w związku z użytkowaniem posiadanych samochodów. (...)

Co ważne, organ podatkowy uznał, że ograniczenie ma zastosowanie nie tylko do wydatków za zakup prądu, ale również do wydatków na:

- zakup i montaż ładowarki wykorzystywanej do ładowania samochodu elektrycznego,
- opłat stałych związanych z zakupem prądu (także gdy w danym miesiącu ponoszone są tylko te opłaty stałe, gdyż nie ładowano samochodu).

WAŻNE! Wydatki na energię elektryczną stanowią odpowiednik paliwa w pojazdach spalinowych. Jeśli samochód jest wykorzystywany w celach mieszanych, przysługuje ograniczone odliczenie VAT do 50% od zakupu tej energii.

Nie ma znaczenia forma ładowania, czyli to, czy odbywa się ono:

- w siedzibie firmy,
- w domu (jeśli pojazd jest środkiem trwałym firmy),
- na publicznych stacjach ładowania.

Kluczowy jest związek wydatku z działalnością gospodarczą oraz sposób wykorzystania pojazdu.

Leasing samochodu elektrycznego

Z treści pytania nie wynika, jak podatnik zamierza nabyć samochód. Warto dodać, iż w przypadku leasingu samochodu elektrycznego stosuje się identyczne zasady jak przy jego zakupie, czyli:

- 50% odliczenia, jeśli samochód będzie użytkowany w sposób mieszany,
- 100% przy użytkowaniu wyłącznie firmowym.

Dotyczy to zarówno rat leasingowych, jak i opłaty wstępnej oraz innych opłat wynikających z umowy.

Podsumowując, samochód elektryczny nie daje automatycznie prawa do pełnego odliczenia VAT. Kluczowe znaczenie ma sposób jego wykorzystania w działalności gospodarczej. W praktyce większość podatników stosuje ograniczenie do 50%, natomiast pełne odliczenie jest możliwe tylko przy spełnieniu rygorystycznych warunków formalnych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 1, art. 86a ust. 1–3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna z 19 lutego 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.720.2018.2.AP)

©℗

Magdalena Miklewska
ekspert w zakresie VAT

eprasa.pl cf4c572924

2 Czy można odliczyć VAT od wydatków związanych z utrzymaniem psów strzegących budynku firmy

PROBLEM

W budynku siedziby firmy znajdują się magazyny ze sprzętem wykorzystywanym do świadczenia usług oraz nośniki danych klientów, których utrata grozi wysokimi karami. W okolicy miały miejsce kradzieże, dlatego zostały zakupione psy strzegące, aby wzmocnić ochronę. Czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur dokumentujących wydatki ponoszone na utrzymanie psów, w tym na karmę, opiekę weterynaryjną, szczepienia, szkolenia?

RADA

Tak, firmie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego w związku z ponoszeniem opisanych wydatków dotyczących utrzymania psów.

UZASADNIENIE

Psy strzegące obiektu służącego do prowadzenia działalności mogą stanowić element organizacji bezpieczeństwa miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Ich obecność ma charakter prewencyjny czy sygnalizacyjny, ponieważ polega na reagowaniu na pojawienie się osób trzecich w obrębie posesji, na której prowadzona jest działalność.

Utrzymywanie psów zapewnia efekt odstraszający oraz ogranicza ryzyko nieuprawnionego dostępu do posesji.

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego – art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Kluczowym warunkiem umożliwiającym realizację prawa do odliczenia jest więc związek dokonanych zakupów z wykonywaniem czynności opodatkowanych.

Związek ten może być pośredni. Wystąpi on wtedy, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa. Tu jednak nie musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy między dokonanymi zakupami towarów lub usług, a powstaniem obrotu. Związek pośredni ma miejsce, gdy nabycie towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do obrotu osiąganego przez podatnika, np. przez odsprzedaż towarów czy usług. Ma natomiast wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości.

eprasa.pl cf4c572924

Działania polegające na zabezpieczeniu miejsca prowadzenia działalności gospodarczej mają właśnie taki charakter. Chodzi nie tylko o wymierne straty materialne, np. w razie włamania lub kradzieży sprzętu. Ewentualna utrata danych poufnych wiąże się z poważnymi konsekwencjami w postaci kar finansowych czy stratą reputacji.

WAŻNE! Wydatki związane z utrzymaniem psów strzegących mają pośredni związek z działalnością w firmy, dlatego można odliczyć od nich VAT.

Można zatem odliczyć VAT z tytułu wskazywanych wydatków dotyczących utrzymania pasów. Na przeszkodzie nie stoi nawet to, że oprócz psów – w celu zwiększenia bezpieczeństwa – wdrożono monitoring oraz zainstalowano system alarmowy.

Możliwość odliczenia VAT w związku z wydatkami dotyczącymi psów strzegących była często potwierdzana przez organy podatkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 marca 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.5.2026.2.ASZ, czy pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 14 listopada 2025 r., sygn. DOP7.8101.15.2025).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 marca 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.5.2026.2.ASZ)
- pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 14 listopada 2025 r. (sygn. DOP7.8101.15.2025) zmieniające interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 września 2022 r. (sygn. 0114-KDIP4-2.4012.379.2022.1.AA)

©℗

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

3 Czy należy opodatkować VAT nieodpłatne udostępnienie sprzętu współpracownikom na umowach B2B

PROBLEM

Spółka współpracuje z osobami fizycznymi prowadzącymi JDG (umowy B2B). Wykonywanie usług przez tych współpracowników wymaga korzystania przez nich z określonego sprzętu, w tym np. z laptopów czy telefonów komórkowych. Spółka chce nieodpłatnie udostępniać tym osobom laptopy, bo do pracy będą potrzebowali specjalistycznego oprogramowania, którego koszty zakupu ponosi. Czy tego typu nieodpłatne udostępnienie sprzętu

eprasa.pl cf4c572924

podlega VAT? Czy przysługuje prawo do odliczenia VAT z tytułu poniesionych wydatków?

RADA

Od nieodpłatnego udostępnienia sprzętu nie trzeba naliczać VAT należnego, gdyż działanie takie ma związek z prowadzoną działalnością. Oznacza to również, że spółka może odliczyć VAT od poniesionych wydatków.

UZASADNIENIE

Umowa, którą spółka zamierza zawrzeć ze współpracownikami, powierzając im sprzęt firmowy, to tooling. Nie jest to umowa wprost uregulowana w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, ale wykształciła się w praktyce gospodarczej.

DEFINICJA

W ramach **umowy toolingu** zlecający zobowiązuje się do bezpłatnego udostępnienia wykonawcy, na jakiś czas, sprzętu (narzędzi) stanowiących jego własność.

Wykonawca zobowiązuje się natomiast do wykorzystania otrzymanych przedmiotów do wykonania uzgodnionych w umowie usług na rzecz zlecającego.

W przypadku tej umowy nie dochodzi do przeniesienia własności składników majątkowych na rzecz wykonawcy. Nie jest on też uprawniony do swobodnego dysponowania tymi przedmiotami. Powierzenie ma zaś związek z umową główną, np. z wykonaniem dzieła (wytworzeniem towaru) czy świadczeniem usług o charakterze ciągłym.

Zatem czynności udostępniania sprzętu nie można traktować jako dostawy towarów, bo współpracownicy nie mają prawa do rozporządzania nim jak właściciel.

WAŻNE! Udostępnienia sprzętu w ramach umowy toolingu nie można traktować jako dostawy towarów, bo współpracownicy nie mają prawa do rozporządzania nim jak właściciel.

Równocześnie takie udostępnienie nie stanowi nieodpłatnego świadczenia usług, które podlega VAT na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Do opodatkowania VAT, według tego przepisu, dochodzi tylko wtedy gdy świadczenie odbywa się na cele inne niż działalność.

W omawianym przypadku czynność nieodpłatnego udostępniania sprzętu odbywa się na czas wykonania zadań i w celu ich wykonania. Stanowi więc element składowy współpracy stron i ma ułatwić wykonanie usługi realizowanej na potrzeby działalności gospodarczej. Dlatego udostępnianie go współpracownikom jest związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie występuje tutaj cel prywatny, konsumpcyjny.

Dlatego nie trzeba naliczać VAT od udostępnienia sprzętu współpracownikom.

eprasa.pl cf4c572924

Zdaniem autora należy jednak wnikliwie ocenić każdy przypadek. Jeśli bowiem strony postanowią, że jedna strona powierza sprzęt, a druga sprzedaje jej za to taniej swoją usługę, to powstaje obawa, czy nie mamy do czynienia ze świadczeniami barterowymi, które każda ze stron powinna opodatkować.

Jeśli jednak strony „wzmocnią argumentację" tym, że powierzenie sprzętu ma bardzo konkretne znaczenie (jakość sprzętu, jego właściwości, wymogi jednolitego oprogramowania itp.), to nie powinno być obaw o brak rozpoznania VAT od takiego powierzenia.

Powierzającemu sprzęt przysługuje również prawo do odliczenia VAT naliczonego od poniesionych wydatków. Udostępnienie go przyczyni się bowiem do zwiększenia sprzedaży. Tym bardziej gdy bez odpowiedniego wyposażenia współpracownicy nie byliby w stanie w sposób efektywny świadczyć usług, które generują przychody (obrót) spółki.

Również pokrywanie przez spółkę bieżących kosztów użytkowania sprzętu (m.in. serwisowania, napraw czy np. abonamentu za internet) ma związek z prowadzoną działalnością.

W takiej sytuacji zostanie spełniony warunek uprawniający do odliczenia podatku naliczonego zawartego w fakturach dokumentujących wydatki związane z nabyciem i eksploatacją sprzątu. Występuje bowiem co najmniej pośredni związek nabywanych towarów i usług ze sprzedażą opodatkowaną.

Stanowisko to potwierdzają również organy podatkowe (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2026 r. , sygn. 0111-KDIB3-2.4012.111.2026.3.KK).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7, 8 i 86 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 kwietnia 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3--2.4012.111.2026.3.KK)

©℗

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

4 Jak rozliczyć przedwcześnie wystawione faktury

Podatnicy VAT mogą wystawiać faktury jeszcze przed powstaniem obowiązku podatkowego. Termin sporządzenia takiej faktury nie jest jednak dowolny. Ustawodawca określił ścisłe ramy czasowe, w których faktura powinna być wystawiona. Ich naruszenie może wiązać się z konsekwencjami zarówno dla

eprasa.pl cf4c572924

wystawcy, jak i nabywcy. W ostatnim czasie stanowisko organów podatkowych w tym zakresie uległo jednak znacznemu złagodzeniu.

Terminy, w których podatnicy VAT powinni wystawiać faktury, wynikają z postanowień art. 106i ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT).

1. Czy KSeF pozwala na antydatowanie faktury

Wprowadzenie KSeF nie zmieniło reguł zawartych w przywołanym przepisie. Z tą jednak różnicą, że obecnie inaczej rozumie się sam moment wystawiania faktury. Podatnicy mieli możliwość sporządzenia faktury z datą „wsteczną" i przekazania jej kontrahentowi w późniejszym terminie. Nie było to oczywiście zgodne z obowiązującymi przepisami. W praktyce zdarzało się jednak dosyć często i obejmowało przede wszystkim faktury wystawiane w dacie ostatniego dnia miesiąca.

Obecnie, gdy wystawiamy fakturę w trybie online, data wystawienia faktury to dzień jej wysyłki do KSeF. Jeśli wysyłka następuje w terminie późniejszym niż data wskazana w polu P_1, to za dzień wystawienia uznaje się tę datę (tryb offline24, niedostępność systemu, awaria). Teoretycznie antydatowanie jest możliwe również obecnie, szczególnie w 2026 r., gdy nie ma kar za nieterminowe wysłanie faktur do KSeF. Należy jednak pamiętać o elemencie Naglowek w strukturze faktury, w którym znajdują się data i czas wytworzenia faktury w polu DataWytworzeniaFa. Pole to jest uzupełniane automatycznie przez system. To techniczny znacznik czasu pokazujący, kiedy plik XML został faktycznie wygenerowany. W przeciwieństwie do pola P_1 nie jest uzupełniany ręcznie. Dlatego należy odradzić wystawianie faktur, w których podana jest nieprawidłowa data wystawienia w polu P_1. Organy podatkowe będą mogły ustalić rzeczywistą datę wystawienia faktury, gdy nastąpiło to po ustawowym terminie.

Dla nabywcy data w polu P_1 nie będzie miała jednak znaczenia. Nie wpływa bowiem na termin dokonania odliczenia podatku naliczonego. Datą otrzymania faktury ustrukturyzowanej jest dla niego dzień nadania fakturze numeru identyfikacyjnego w KSeF, chyba że faktura, na podstawie art.106b ust. 4 ustawy o VAT, jest doręczana poza KSeF. Nabywca może tym samym skorzystać z prawa do odliczenia VAT najwcześniej w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę w KSeF. Przesłanie faktury do KSeF w późniejszym terminie przesuwa moment uzyskania prawa do odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę.

2. Jaki jest termin wystawienia faktur

Zasada generalna określająca termin wystawienia faktury, której nie zmienia wprowadzenie KSeF, wynika z unormowań art. 106i ust. 1 ustawy o VAT. Według tego przepisu fakturę wystawia się nie później niż:

eprasa.pl cf4c572924

- 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę lub
- 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całość bądź część zapłaty od nabywcy – w przypadku faktury zaliczkowej.

Ustawodawca wprowadził również szczególne terminy wystawiania faktur. Obejmują one m.in.:

- usługi budowlane lub budowlano-montażowe świadczone na rzecz podatników – fakturę wystawia się nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usług (art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT),
- dostawy książek drukowanych dokonywane na rzecz podatników – fakturę wystawia się nie później niż 60. dnia od dnia wydania towarów (art. 106i ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT),
- czynności polegające na drukowaniu książek świadczone na rzecz podatników – fakturę wystawia się nie później niż 90. dnia od dnia wykonania czynności (art. 106i ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT),
- usługi najmu, dzierżawy, leasingu lub usługi o podobnym charakterze, usługi ochrony osób oraz usługi ochrony, dozoru i przechowywania mienia, usługi stałej obsługi prawnej i biurowej, a także usługi związane z dostawą mediów – fakturę wystawia się nie później niż z upływem terminu płatności (art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT).

Ustawodawca przewidział również możliwość wcześniejszego wystawienia faktury. Z art. 106i ust. 7 ustawy o VAT wynika, że faktura nie może być jednak wystawiona wcześniej niż 60 dni przed:

1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi,

2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

Reguła ta nie dotyczy faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 8 ustawy o VAT). Nie obejmuje zatem dostaw towarów i świadczenia usług rozliczanych okresowo oraz usług, dla których termin wystawienia faktury powiązano z upływem terminu płatności.

3. Jakie są konsekwencje nieterminowego wystawienia faktury

Przepisy VAT wyznaczają ścisłe ramy czasowe, w których faktura powinna być wystawiona. Ich naruszenie, związane zarówno z opóźnieniem w wystawieniu

eprasa.pl cf4c572924

faktury, jak i jej przedwczesnym sporządzeniem, może wiązać się z poważnymi konsekwencjami.

3.1. Faktura wystawiona z opóźnieniem

Sprzedawca, który wystawi fakturę po terminie, będzie obowiązany do jej rozliczenia zgodnie z datą powstania obowiązku podatkowego w VAT. W przypadku większych opóźnień może się to wiązać z powstaniem zaległości podatkowej, od której naliczane są odsetki za zwłokę. Podatnik naraża się ponadto na kary karnoskarbowe.

Opóźnia się również termin odliczenia VAT u nabywcy. Dopóki nie otrzyma faktury, nie odliczy VAT. Wystawcy mogą również grozić sankcje karno-skarbowe.

3.2. Przedwcześnie wystawiona faktura

Przedwczesne wystawienie faktury może także powodować spore problemy. Organy podatkowe złagodziły wprawdzie w ostatnim czasie swoje stanowisko w tym zakresie. Tym niemniej taka faktura nadal jest uznawana za wadliwą.

Jeszcze niedawno linia interpretacyjna organów podatkowych w tym zakresie była mocno restrykcyjna. Przedwcześnie wystawione faktury kwalifikowano często jako tzw. puste faktury, nakładając na sprzedawcę obowiązek odprowadzenia podatku należnego, nawet wówczas gdy czynność udokumentowana fakturą faktycznie nie została zrealizowana. Problem ten dotyczył często faktur zaliczkowych, wystawianych jeszcze przed otrzymaniem zaliczki.

Stanowisko to ewoluowało, a organy podatkowe stopniowo łagodziły swoje podejście. Do ujednolicenia stanowiska w tym zakresie przyczyniła się zmiana interpretacji indywidualnej dokonana przez Szefa KAS. W związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w wydanej interpretacji Szef KAS w piśmie z 23 lipca 2025 r. (sygn. DOP7.8101.28.2025.FMLM) dokonał jej zmiany z urzędu. Interpretacja dotyczyła rozliczeń, kiedy obowiązywał jeszcze przepis umożliwiający wystawienie faktury nie wcześniej niż 30. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi czy też otrzymaniem zaliczki. W stanie faktycznym, będącym przedmiotem rozstrzygnięcia, faktury wystawiano 30 dni przed ustalonym terminem płatności, lecz opłacano dopiero po upływie tego terminu.

Zmieniając wydaną interpretację indywidualną, Szef KAS uznał, że w takiej sytuacji rozstrzygającym jest finalne powstanie obowiązku podatkowego z tytułu transakcji powiązanej z przedwcześnie wystawioną fakturą.

Zdaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej:

MF *Należy każdorazowo brać pod uwagę fakt, czy mimo przedwczesnego wystawienia faktury, finalnie dochodzi do realizacji usługi, dostawy towaru lub też zapłaty zaliczki. (…) Kluczowym elementem jest fakt, aby z tytułu transakcji, powiązanej*

eprasa.pl cf4c572924

z przedwcześnie wystawioną fakturą, finalnie powstał obowiązek podatkowy, który w sytuacji wcześniejszego wystawienia faktury (przy założeniu, że nie doszło do wcześniejszej zapłaty) powstanie z chwilą dokonania dostawy towarów, nie zaś z chwilą wystawienia faktury.

Nie poparł jednak stanowiska podatnika, że przedwcześnie wystawiona faktura VAT jest fakturą prawidłową. Jest ona wystawiona niezgodnie z przepisami art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT. W efekcie sprzedawca ma możliwość jej skorygowania przez wystawienie faktury korygującej podstawę opodatkowania i kwotę podatku do zera. Jeżeli jednak tego nie zrobi, nie będzie zobowiązany do zapłaty wykazanego w niej podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, gdy doszło do transakcji.

Tym samym, jeżeli faktura odnosi się do rzeczywistych, przyszłych zdarzeń gospodarczych, które podlegają opodatkowaniu VAT, samo jej wystawienie w sposób niezgodny z przepisami nie powoduje obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Jakie są zatem skutki zmiany stanowiska przez Szefa KAS? Jeśli dojdzie faktycznie do zapłaty zaliczki czy wykonania usługi albo dokonania dostawy, faktura ta nie zostanie uznana za pustą. Będzie tak nawet w przypadku, gdy faktura z upływem 60 dni nie zostanie skorygowana do zera i wystawiona nowa. Gdy natomiast nie dojdzie do transakcji, bezwzględnie należy wystawić fakturę korygującą do zera.

Nabywcy zyskują natomiast pewność co do możliwości i terminu odliczenia podatku naliczonego na podstawie tak wystawionej faktury. Mogą odliczyć VAT z przedwcześnie wystawionej faktury w rozliczeniu za okres, w którym doszło do powstania obowiązku podatkowego. Samo otrzymanie faktury nie tworzy prawa do odliczenia podatku naliczonego z niej wynikającego.

Wprowadzenie KSeF nie zmienia omawianych zasad. Faktura przedwcześnie wysłana do KSeF, jeżeli odnosi się do rzeczywistych, przyszłych zdarzeń gospodarczych podlegających opodatkowaniu VAT, nie jest „pustą fakturą". Podlega rozliczeniu przez sprzedawcę w okresie, w którym faktycznie powstanie obowiązek podatkowy. Mimo jej otrzymania w KSeF, nabywca również dokonać odliczenia podatku naliczonego najwcześniej w rozliczeniu za okres powstania obowiązku podatkowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, art. 106i ust. 1, 2, ust. 3 pkt 1–4, ust. 7 pkt 1–2 i ust. 8, art. 106j ust. 1 pkt 5 oraz art. 108 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 23 lipca 2025 r. (sygn. DOP7.8101.28.2025.FMLM)

©℗

Ewa Kowalska
ekspert w zakresie VAT

eprasa.pl cf4c572924

1 Jaka stawka VAT dla usług budowlanych świadczonych na terenie Niemiec dla polskiego kontrahenta

PROBLEM

Polska firma (czynny podatnik VAT) wykonuje usługi budowlane na terenie Niemiec dla polskiego kontrahenta (czynnego podatnika VAT). Czy można zastosować stawkę VAT „np" jako świadczenie usług poza granicami kraju?

RADA

Gdyby według przepisów niemieckich podatnikiem z tytułu świadczenia wskazanych usług był polski wykonawca, to powinien on udokumentować to fakturami wystawianymi zgodnie z niemieckimi przepisami i zastosować niemiecką stawkę VAT. Jeżeli VAT rozlicza nabywca, to świadczący usługę wystawia polską fakturę z oznaczeniem odwrotne obciążenie i bez VAT. Szczegóły – w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Opodatkowaniu VAT w Polsce podlega między innymi odpłatne świadczenie usług na terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT). Oznacza to, że nie podlega opodatkowaniu VAT w Polsce odpłatne świadczenie usług poza terytorium Polski. O tym, czy świadczenie usług ma miejsce na terytorium kraju, decydują przepisy art. 28a–28o ustawy o VAT.

Z przepisów tych wynika szczególny sposób ustalania miejsca świadczenia usług związanych z nieruchomościami. Na podstawie art. 28e ustawy o VAT miejscem świadczenia takich usług jest miejsce położenia nieruchomości.

WAŻNE! Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest miejsce położenia nieruchomości.

Do usług związanych z nieruchomościami należą między innymi usługi budowlane. Powoduje to, że miejsce świadczenia wskazanych w treści pytania usług znajduje się na terytorium Niemiec. W konsekwencji podlegają one opodatkowaniu VAT w Niemczech,

eprasa.pl cf4c572924

na zasadach wskazanych w niemieckich przepisach VAT. Sposób dokumentowania zależy od tego, kto według niemieckich przepisów jest zobowiązany do rozliczenia VAT. Jeśli zobowiązanym do rozliczenia VAT od usługi budowlanej jest:

- nabywca, mimo że wykonawca jest polskim podatnikiem, wykonawca powinien wystawić polską fakturę w KSeF,
- wykonawca usługi – to on powinien wystawić fakturę według niemieckich przepisów i rozliczyć tam VAT; polskie przepisy o wystawianiu faktur nie mają wtedy zastosowania.

Jeśli wykonawca będzie wystawiał polską fakturę, to:

- nie powinna zawierać danych dotyczących stawki; w tym celu w fakturze ustrukturyzowanej zaznaczamy w polu P_12 pozycję „np I", która dotyczy usług opodatkowanych poza Polską, jeśli miejsce ich świadczenia nie jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT i kwoty VAT oraz
- powinna zawierać oznaczenie „odwrotne obciążenie"; jeśli faktura jest wystawiana w KSeF, wybieramy „1" w polu P_18.

Taką fakturę wystawioną w KSeF udostępniamy nabywcy w sposób z nim uzgodniony, gdyż miejsce świadczenia znajduje się poza krajem (art. 106gb ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28e, art. 106e, art. 106gb ust. 4 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

2 Jak opodatkować VAT przerób materiałów powierzonych na zlecenie zagranicznej firmy

PROBLEM

Do polskiej spółki przysłany został towar ze Stanów Zjednoczonych, którego właścicielem jest norweski kontrahent. Zlecił on spółce przerób tego towaru, przy czym wartość powierzonego spółce towaru jest znacznie wyższa niż wartość materiałów własnych, które zostaną wykorzystane przez spółkę. Po dokonaniu przerobu firma wyśle gotowy towar do kontrahenta norweskiego. Czy czynności wykonane przez polską spółkę stanowią świadczenie usługi czy dokonanie dostawy towaru?

eprasa.pl cf4c572924

RADA

Czynności wykonane przez polską spółkę stanowią świadczenie usługi, której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju, czyli nie podlega ona opodatkowaniu w Polsce.

UZASADNIENIE

Czynności polegające na wytwarzaniu towarów z materiałów powierzonych uważane są z reguły za świadczenie usług (zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 stycznia 2009 r., sygn. akt I FSK 1409/08, z 22 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 838/09, czy z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 1086/10).

Dostawa towarów, gdy udział materiałów powierzonych nie przekracza 50%

Nie zawsze świadczenia na materiale powierzonym to usługa. Wyjątek od tej zasady ma miejsce, jeżeli materiały powierzone stanowią w ujęciu wartościowym mniej niż 50% w stosunku do materiałów własnych wykonującego towary podatnika. Wówczas – jak wyjaśniają organy podatkowe – dochodzi do dokonywania dostaw towarów, a nie do świadczenia usług. Potwierdzają to organy skarbowe w licznych interpretacjach podatkowych (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 marca 2016 r., sygn. IPTPP2/4512–637/15-3/SM, czy interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2019 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.8.2019.2.JN, z 22 października 2021 r., sygn. 0112-KDIL1--3.4012.325.2021.2.JK, oraz z 31 października 2023 r., sygn. 0112-KDIL1--3.4012.405.2023.3.JK). Jak czytamy w drugiej z tych interpretacji:

MF *(…) o przedmiocie świadczenia przesądza zakres i specyfika wykonywanych czynności oraz użytych materiałów. Jedynie analiza czynników takich jak m.in. przedmiot świadczenia, proporcja między udziałem materiałów własnych a udziałem materiałów powierzonych przez kontrahenta, obowiązki stron, sposób wzajemnego rozliczenia pozwoli określić, czy wykonywane czynności powinny być traktowane jako usługa na ruchomym majątku rzeczowym, czy też jako dostawa towarów. Wobec powyższego w przypadku 2, gdy materiały powierzone Wnioskodawcy przez firmę amerykańską do wykonania towaru (a) stanowią w ujęciu wartościowym mniej niż 50% w stosunku do materiałów własnych Wnioskodawcy, to takie świadczenie Wnioskodawcy na rzecz firmy amerykańskiej, należy uznać za dostawę towarów*

WAŻNE! Jeżeli wartość materiałów powierzonych nie przekracza 50% wartości materiałów własnych wykonawcy, czynność wytworzenia towaru stanowi dostawę towarów, a nie świadczenie usług.

eprasa.pl cf4c572924

Rozliczenie usług na materiałach powierzonych

W przedstawionym stanie faktycznym dostawa towarów nie występuje, ponieważ wartość towaru powierzonego znacząco przewyższa wartość materiałów własnych wykorzystanych przez spółkę.

W konsekwencji należy uznać, że czynności wykonywane przez polską spółkę stanowią świadczenie usług, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium kraju. Wynika to z art. 28b ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), zgodnie z którym w przypadku usług świadczonych na rzecz podatnika miejscem ich świadczenia jest miejsce siedziby usługobiorcy.

Oznacza to, że usługa świadczona przez polską spółkę nie podlega opodatkowaniu VAT w Polsce. W związku z tym powinna być udokumentowana fakturą bez wykazania stawki i kwoty VAT (gdy wystawiamy fakturę ustrukturyzowaną, w polu P_12 wybieramy pozycję „np I), stosownie do art. 106a pkt 2 lit. b w zw. z art. 106e ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28b ust. 1 oraz art. 106a pkt 2 lit. b w zw. z art. 106e ust. 5 pkt 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o VAT od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE ORZECZNICTWO:

- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 stycznia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1409/08)
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 kwietnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 838/09)
- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt I FSK 1086/10)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 9 marca 2016 r. (sygn. IPTPP2/4512–637/15-3/SM)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2019 r. (sygn. 0112-KDIL1--3.4012.8.2019.2.JN)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 października 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1--3.4012.325.2021.2.JK)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 października 2023 r. (sygn. 0112-KDIL1--3.4012.405.2023.3.JK)

©℗

Tomasz Krywan
doradca podatkowy

W następnym numerze „BV" polecamy:

dodatek z serii **Temat na życzenie**

„Kasy rejestrujące – aktualne problemy"

a w nim m.in.:

- kiedy przysługuje prawo do zwolnienia z ewidencjonowania na kasie przy sprzedaży internetowej,
- jak umieszczać dodatkowe informacje na paragonie,
- jak dokumentować i rozliczać korekty,
- w jakim terminie ewidencjonować wpłaty.

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30 bok@infor.pl

eprasa.pl cf4c572924

1 Czy nieodpłatne przekazanie przez gminę towarów o zerowej wartości handlowej podlega VAT

PROBLEM

Gmina eksploatuje oczyszczalnię ścieków, przy wykorzystaniu której świadczy (w przeważającej mierze) odpłatne usługi podlegające VAT. W związku z tą działalnością powstaje m.in. osad ściekowy, stanowiący odpad, który gmina jest zobowiązana zagospodarować zgodnie z przepisami. Dlatego po uzdatnieniu wapnem przekazuje go nieodpłatnie rolnikom, aby nie ponosić kosztów wywozu. Zdecydowano się na takie rozwiązanie ze względu na brak zainteresowania tym produktem. Osad ten nie przedstawia wartości handlowej. Gminie przysługiwało częściowe prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu wydatków na proces oczyszczania ścieków, w tym na unieszkodliwianie osadów ściekowych. Jakie skutki w VAT ma takie nieodpłatne przekazanie?

RADA

Czynność, o której mowa w pytaniu, podlega opodatkowaniu, ale z powodu zerowej wartości przekazywanego towaru nie wystąpi podatek należny. Dlatego czynności tej nie rozliczamy w JPK_V7.

UZASADNIENIE

Przez dostawę towarów rozumie się również nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, jak i wszelkie inne darowizny. Jest tak, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych – art. 7 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT).

Dla opodatkowania VAT nieodpłatnego przekazania towarów kluczowe jest to, czy podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku przy nabyciu tych towarów, ich imporcie lub wytworzeniu. Dlatego przekazanie odpadów lub osadów ściekowych rolnikom, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT. Nie oznacza to, że automatycznie należy naliczyć VAT.

Z pytania wynika, że odpad z osadu ściekowego nie przedstawia żadnej wartości handlowej. Zdaniem organów podatkowych oznacza to, że podstawa opodatkowania wynosi zero. Dlatego podatek należny nie wystąpi.

eprasa.pl cf4c572924

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe m.in. w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 marca 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.16.2026.2.AJB) i z 19 kwietnia 2024 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.25.2024.2.ALN).

W pierwszej z nich czytamy:

MF *(…) skoro – jak Państwo wskazali – środek otrzymywany z osadu ściekowego nie przedstawia dla Państwa żadnej wartości handlowej, to podstawa opodatkowania wynosi/wyniesie zero i podatek należny nie wystąpi.*

Do podobnych wniosków (tj. że wprawdzie mamy do czynienia z czynnością objętą VAT, ale podatek należny nie zostanie „wygenerowany") doszedł też m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z 11 września 2015 r. (sygn. ITPP1/4512–670/15/IK), która dotyczyła nieodpłatnego przekazania odpadów poprodukcyjnych.

Takiego przekazania nie dokumentujemy fakturami ani nie wykazujemy w JPK_V7.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 7 ust. 2 i art. 29a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 marca 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.16.2026.2.AJB)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2024 r. (sygn. 0113-KDIPT1--3.4012.25.2024.2.ALN)
- interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 września 2015 r. (sygn. ITPP1/4512–670/15/IK)

©℗

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

2 Kiedy powstaje obowiązek podatkowy z tytułu najmu, gdy kwota czynszu jest znana z opóźnieniem

PROBLEM

Właściciel lokalu wynajmuje go innej firmie, która wykorzystuje go do dalszego podnajmu (krótkoterminowego). Wynagrodzenie należne właścicielowi jest „prowizyjne", tj. uzależnione od wysokości przychodu wygenerowanego przez najemcę z tytułu podnajmu lokalu w danym miesiącu. Wysokość wynagrodzenia znana jest dopiero po zakończeniu danego miesiąca. Czynsz płatny jest zaś w terminie 15 dni od dnia otrzymania przez najemcę wystawionej faktury VAT. Czy w takim przypadku obowiązek podatkowy

eprasa.pl cf4c572924

powstaje z upływem miesiąca, którego dotyczy usługa najmu, czy dopiero w dacie wystawienia faktury? Czy wpłata zaliczki ma znaczenie?

RADA

O terminie powstania obowiązku podatkowego decyduje data wystawienia faktury przez wynajmującego przed terminem płatności. Wpłata zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Szczegóły w uzasadnieniu.

UZASADNIENIE

Jak wynika z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), obowiązek podatkowy z tytułu usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze powstaje z chwilą wystawienia faktury z tego tytułu. Fakturę należy wystawić najpóźniej z upływem terminu płatności. Nie ma natomiast terminu, kiedy najwcześniej można ją wystawić, jeśli zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 3 i 8 ustawy o VAT).

Jeżeli zaś podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności (jest to termin wystawienia faktury za najem). Również gdy wynajmujący nie musi wystawić faktury, gdyż najemca jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności, obowiązek powstaje z chwilą upływu terminu płatności.

WAŻNE! Fakturę dokumentującą usługę najmu wystawiamy nie później niż z upływem terminu płatności.

Chociaż usługa najmu jest wręcz „modelową" usługą ciągłą rozliczaną w następujących po sobie okresach rozliczeniowych, to w tym przypadku nie obowiązuje reguła, iż obowiązek podatkowy przypada na koniec każdego okresu rozliczeniowego (z wyjątkiem importu usług).

Przy najmie nie ma również znaczenia data wpłaty zaliczki. Jeśli obowiązek podatkowy powstaje na szczególnych zasadach wskazanych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, wcześniejsza zapłata nie powoduje zasadniczo powstania obowiązku podatkowego.

Dlatego w omawianym przypadku zadecyduje data wystawienia faktury. Będzie to zdarzenie wcześniejsze niż upływ terminu płatności.

Pewna specyfika stanu faktycznego nie zmienia podstawowej zasady, że nadal jest to typowa umowa najmu. Poza tym przyjęcie powstania obowiązku podatkowego z końcem okresu rozliczeniowego powodowałoby ryzyko, że w momencie wystawienia faktury nie byłaby znana wysokość wynagrodzenia. Dlatego strony umówiły się, że faktura zostanie wystawiona, gdy wynagrodzenie będzie już znane.

eprasa.pl cf4c572924

Stanowisko to potwierdził Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej m.in. w interpretacji indywidualnej z 25 marca 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.43.2026.2.IK).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 19a ust. 5 pkt 4 i ust. 7 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 marca 2026 r. (sygn. 0111-KDIB3--1.4012.43.2026.2.IK)

©℗

Łukasz Matusiakiewicz
radca prawny specjalizujący się w prawie podatkowym

3 Jaką stawką VAT opodatkować lody sprzedawane w kawiarni

PROBLEM

Prowadzimy kawiarnię, w której latem sprzedajemy lody. Są to zarówno desery lodowe sprzedawane w pucharkach, do spożycia na miejscu, jak i lody sprzedawane na wynos (w wafelku, kubeczku). Jaką stawkę VAT zastosować?

RADA

Organy podatkowe zmieniły zdanie i pozwalają na stosowanie stawki 5% zamiast 8% przy sprzedaży lodów na wynos. Natomiast lody sprzedawane na miejscu w pucharkach są opodatkowane nadal stawką 8%.

UZASADNIENIE

Po wprowadzeniu nowej matrycy stawek VAT w 2020 r. lody sprzedawane jako produkty gotowe, sklasyfikowane pod numerem CN 2105 00 (poz. 15 załącznika nr 10 do ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; dalej: ustawa o VAT), są opodatkowane stawką 5%.

Organy podatkowe nie pozwalały natomiast na stosowanie stawki 5% do lodów sprzedawanych w restauracjach, kawiarniach czy innych punktach gastronomicznych na wynos. Uznawały, że takie lody jak te sprzedawane na miejscu są opodatkowane stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 12f ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika zasada jednolitego stosowania stawki 8% do wszystkich czynności (tj. zarówno do świadczenia usług, jak i do dostaw towarów), które według PKWiU są klasyfikowane jako usługi związane z wyży-

eprasa.pl cf4c572924

wieniem w dziale 56 PKWiU 2015. Natomiast usługi lodziarni, kawiarni itp. są klasyfikowane jako usługi związane z wyżywieniem 56.10.19.0 według PKWiU. Dlatego zarówno lody sprzedawane na wynos (dostawa towarów), jak i lody spożywane na miejscu (usługa) były opodatkowane stawką 8%.

W 2025 r., mimo że nie zmieniono art. 41 ust. 12f ustawy o VAT, organy podatkowe zmieniły zdanie. Obecnie uważają, że do lodów sprzedawanych na wynos można stosować stawkę 5%. W piśmie z 4 listopada 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.35.2025.5.AR) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, zmieniając wiążącą informację skarbową, uznał, że:

MF *W związku z powyższym, ponieważ opisany we wniosku oraz jego uzupełnieniach towar – lody (…), sprzedawane w wafelku, na wynos, klasyfikowany jest do podpozycji 2105 00 Nomenklatury scalonej (CN) – jego dostawa, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 5%, na podstawie art. 41 ust. 2a ustawy w zw. z poz. 15 załącznika nr 10 do ustawy o VAT.*

Organ podatkowy, powołując się na wyrok NSA z 18 grudnia 2024 r. (sygn. akt I FSK 88/22) oraz wyrok TSUE z 10 marca 2011 r. w sprawie C-497/09, uzasadnił zmianę stanowiska tym, że w omawianym przypadku nie występują usługi wspomagające dostawę towaru, przygotowujące go do bezpośredniego spożycia.

Jak podkreślił Trybunał w przywołanym wyroku:

TSUE *(…) sprzedaży towaru zawsze towarzyszy minimalny zakres świadczonych usług, takich jak umieszczenie towaru na półkach sklepowych czy wystawienie rachunku, w związku z czym tylko usługi odrębne od usług nierozerwalnie związanych ze sprzedażą towarów można brać pod uwagę w celu określenia udziału świadczenia usług w świadczeniu złożonym, obejmującym również dostawę towarów.*

Zmiana stanowiska dotyczy również sorbetów sprzedawanych na wynos (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 listopada 2025 r., sygn. 0110-KSI2-1.442.48.2025.5.JF).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 41 ust. 2a, ust. 12f ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POWOŁANE ORZECZNICTWO:

- wyrok NSA z 18 grudnia 2024 r. (sygn. akt I FSK 88/22)
- wyrok TSUE z 10 marca 2011 r. w sprawie C-497/09

POWOŁANE INTERPRETACJE URZĘDOWE:

- pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 listopada 2025 r. zmieniające wiążącą informację skarbową (sygn. 0110-KSI2-1.442.35.2025.5.AR oraz sygn. 0110-KSI2-1.442.48.2025.5.JF)

©℗

Joanna Dmowska
ekspert w zakresie VAT

eprasa.pl cf4c572924

1 Jakie są skutki rezygnacji ze statusu pośredniczącego podmiotu węglowego, gdy posiadamy zapasy węgla

Rezygnacja ze statusu pośredniczącego podmiotu węglowego (dalej: PPW) może mieć istotne konsekwencje podatkowe, zwłaszcza w odniesieniu do zapasów węgla nabytych w okresie korzystania z tego statusu. Kluczowe znaczenie ma nie tylko prawidłowe dopełnienie obowiązków formalnych, ale również ustalenie zasad dalszego wykorzystania lub sprzedaży tych zapasów oraz związanych z tym skutków w akcyzie.

W publikacji odpowiadamy na pytania dotyczące rozliczenia dotychczasowej działalności po rezygnacji ze statusu PPW, gdy zostały zapasy węgla, a po utracie statusu podatnik nie może już stosować preferencji podatkowych przy ich sprzedaży. Status PPW daje podatnikowi możliwość zakupu lub sprzedaży węgla innemu PPW bez akcyzy. Podatnik, który rezygnuje z tego statusu, otrzymuje status finalnego nabywcy węglowego (dalej: FNW), który nie ma takich uprawnień jak PPW.

W przypadku uprzedniego wykorzystania lub zbycia wszystkich zapasów węgla przed rezygnacją z PPW nie występują istotne problemy. Trudności pojawiają się natomiast wtedy, gdy część zapasów pozostaje i ma być:

- dalej zużywana przez podatnika jako FNW,
- odsprzedawana innym podmiotom.

1. Obowiązki formalne przy rezygnacji ze statusu PPW

W przypadku rezygnacji ze statusu PPW i przejścia na status FNW należy wykonać następujące czynności:

1) w terminie 7 dni zgłosić zaprzestanie działalności jako PPW do Centralnego Rejestru Podmiotów Akcyzowych (dalej: CRPA) za pośrednictwem PUESC – art. 19 ust. 1 ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: ustawa akcyzowa),
2) zakończyć prowadzenie ewidencji wyrobów węglowych, z obowiązkiem jej przechowywania przez 5 lat (art. 138q ust. 1 ustawy akcyzowej),
3) złożyć wymagane deklaracje podatkowe związane z działalnością jako PPW.

Jeżeli podmiot jako FNW będzie wykonywał czynności opodatkowane akcyzą, zasadne jest również zgłoszenie tego faktu do CRPA.

eprasa.pl cf4c572924

2. Sporządzenie spisu z natury

Mimo braku wyraźnego obowiązku ustawowego rekomendowane jest sporządzenie spisu z natury zapasów węgla pozostających po zakończeniu działalności jako PPW. Sporządzenie takiego spisu ma kluczowe znaczenie praktyczne, ponieważ:

- ułatwia rozliczenie dotychczasowej działalności jako PPW, w tym zamknięcie ewidencji i sporządzenie deklaracji,
- pozwala ustalić dokładną ilość zapasów, których dalsze wykorzystanie jako FNW będzie powodowało określone skutki podatkowe.

WAŻNE! Brak sporządzenia spisu z natury zapasów węgla może utrudnić prawidłowe rozliczenie akcyzy.

3. Skutki akcyzowe zmiany statusu z PPW na FNW

Aby ustalić skutki podatkowe zmiany statusu podatkowego, należy odnieść się do art. 9a ustawy akcyzowej. Sama zmiana statusu z PPW na FNW nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, ponieważ:

- nie dochodzi do sprzedaży,
- nie następuje zmiana formy prawnej,
- nie dochodzi do naruszenia warunków nabycia węgla.

W konsekwencji same zapasy węgla nie podlegają opodatkowaniu w momencie zmiany statusu.

WAŻNE! Sama zmiana statusu z PPW na FNW nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Opodatkowanie może pojawić się dopiero na etapie zużycia lub sprzedaży zapasów węgla.

3.1. Zużycie zapasów węgla

Zużycie zapasów przez FNW może powodować powstanie obowiązku podatkowego. Wyjątkiem od tej zasady będzie przypadek, gdy zostaną spełnione warunki zwolnienia, np. dla zakładów energochłonnych, wynikające z art. 31a ust. 1 pkt 8 ustawy akcyzowej. Podatnik nadal będzie mógł bez akcyzy wykorzystać te zapasy. Wynika to z faktu, że w momencie gdy jako FNW użyje tych zapasów w celach zwolnionych, to będzie to użycie wyrobów węglowych uzyskanych w sposób inny niż w drodze nabycia (bo FNW nabył je wcześniej jako PPW). Dojdzie więc do powstania obowiązku podatkowego w trybie określonym w art. 9a ust. 1 pkt 5 lit. b ustawy akcyzowej. Obowiązek ten następnie skonkretyzuje się w odpowiednim zobowiązaniu podatkowym. Ponieważ w przypadku

eprasa.pl cf4c572924

tej czynności spełnione zostaną warunki do skorzystania ze zwolnienia z art. 31a ustawy akcyzowej, więc matematycznie do zapłaty będzie 0 zł akcyzy.

Zużycie w ramach zwolnienia trzeba będzie zadeklarować w odpowiedniej deklaracji podatkowej, którą będziemy składać jako podatnik. Jeżeli to będzie jedyna czynność w danym okresie, to czeka nas złożenie deklaracji AKC-KZ, a jeśli będą również inne czynności, konieczne może być złożenie deklaracji AKC-WW (samej lub dodatkowo).

Większy problem pojawi się w sytuacji, gdy postanowimy część lub całość tych zapasów odsprzedać.

3.2. Sprzedaż zapasów węgla do FNW

Sprzedaż zapasów węgla do innego FNW powoduje powstanie obowiązku podatkowego w trybie określonym w art. 9a ust. 1 pkt 1 ustawy akcyzowej. W takim przypadku:

- należy naliczyć akcyzę, przy czym nie ma przeszkód, aby sprzedać je w celach zwolnionych, ale oczywiście musimy pozyskać odpowiednie oświadczenia od nabywcy, że węgiel przeznaczony jest do celów opałowych,
- niezależnie od zastosowanej stawki czy zwolnienia należy złożyć odpowiednie deklaracje podatkowe – AKC-WW i/lub AKC-KZ.

WAŻNE! Sprzedaż zapasów węgla przez FNW do innego FNW co do zasady podlega opodatkowaniu akcyzą. Zastosowanie zwolnienia wymaga spełnienia określonych warunków, w tym uzyskania stosownych oświadczeń od nabywcy.

3.3. Sprzedaż zapasów węgla do PPW

Odsprzedaż zapasów węgla lub ich części przez FNW na rzecz PPW nie stanowi czynności opodatkowanej akcyzą, ponieważ nie mieści się w katalogu czynności wskazanych w art. 9a ustawy akcyzowej. W efekcie jest to czynność bezakcyzowa.

WAŻNE! Dla skutków podatkowych kluczowe znaczenie ma możliwość jednoznacznego ustalenia pochodzenia węgla, tj. czy pochodzi on z zapasów powstałych w okresie działalności jako PPW. Od tego zależy sposób opodatkowania konkretnych czynności (zużycia lub sprzedaży). Dlatego warto, mimo braku obowiązku ustawowego, sporządzić spis z natury.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 9a ust. 1, art. 10 ust. 1–1b, art. 21a, art. 24e, art. 31a, art. 138i i art. 138q ustawy z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 126; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 414)

©℗

Dorota Kowalczyk
ekspert w zakresie akcyzy

eprasa.pl cf4c572924

1 Czy przedsiębiorca handlujący obwoźnie odzieżą i obuwiem musi stosować SENT

PROBLEM

Osoba prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, rozliczająca się na ryczałcie bez VAT, zajmuje się sprzedażą ubrań w handlu obwoźnym. Towar kupuje u polskich sprzedawców na terenie kraju. Po dokonanych zakupach otrzymuje fakturę krajową. Jest to towar nowy, nieużywany, w ilościach hurtowych, np. 15 kurtek, 10 płaszczy, 20 t-shirtów itd. Waga towaru przekracza wartości przewidziane w SENT. Czy w związku z tym osoba ta powinna się zarejestrować w SENT, jeśli prowadzi handel jedynie w naszym kraju i kupuje towar, przekraczający wartości wagowe, od polskich kontrahentów? Czy jeśli posiada fakturę od krajowego podatnika dokumentującą zakup w Polsce, nie musi tego robić, nie zważając na wagę towaru? Pytanie dotyczy również prowadzonej w podobny sposób sprzedaży obuwia.

RADA

Jeśli przedsiębiorca prowadzący handel obwoźny odzieżą i obuwiem na terytorium Polski posiada prawidłową dokumentację zakupu tych towarów, to ich przewóz od sprzedawcy do miejsca przechowywania lub pierwszego punktu sprzedaży korzysta ze zwolnienia z obowiązku zgłoszenia SENT – niezależnie od masy przesyłki. Natomiast późniejszy przewóz, jeżeli limity wagowe towaru są przekroczone, wymaga zgłoszenia SENT.

UZASADNIENIE

17 marca 2026 r. okazał się kolejnym istotnym i wymagającym momentem dla małych podmiotów prowadzących drobny handel obwoźny odzieżą i obuwiem. W praktyce, obok trwających wyzwań związanych z wdrażaniem KSeF (obejmujących zarówno odbieranie faktur, jak i przygotowanie do ich wystawiania), przedsiębiorcy zostali zobowiązani do zmierzenia się z kolejnym, odrębnym systemem administracyjnym – systemem SENT. Dla wielu z nich oznacza to istotne zwiększenie obciążeń organi-

eprasa.pl cf4c572924

zacyjnych i konieczność równoległego funkcjonowania w kilku złożonych systemach rozliczeniowo-kontrolnych.

Od tego dnia funkcjonujący od 2017 r. system SENT został rozszerzony o nowe kategorie towarów – przewóz odzieży i obuwia. Uwzględniono w nim przewóz towarów:

- objętych działem 61 CN, jeżeli masa brutto przesyłki towarów objętych tym działem przekracza 10 kg,
- objętych działem 62 CN, jeżeli masa brutto przesyłki towarów objętych tym działem przekracza 10 kg,
- objętych kodem CN 6309 00 00, jeżeli masa brutto przesyłki towarów objętych tym kodem przekracza 10 kg,
- objętych działem 64 CN, z wyłączeniem pozycji CN 6406, jeżeli w przesyłce towarów objętych tym działem jest więcej niż 20 sztuk obuwia,
- objętych działem 61, 62 lub 64 CN, z wyłączeniem pozycji CN 6406, jeżeli masa brutto przesyłki, w której znajdują się towary z co najmniej dwóch z tych działów, przekracza 10 kg.

Szczegółowy zakres objęcia tych towarów systemem SENT określa rozporządzenie z 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (dalej: rozporządzenie SENT).

Pomoc w analizie nowych przepisów znajdziemy na stronie PUESC (puesc.gov.pl) w zakładce SENT w podzakładce FAQ. Zamieszczono tam cały rozdział poświęcony SENT odzieżowemu, tj. „12. Objęcie odzieży i obuwia systemem SENT od 17.03.2026 r.”.

Jeżeli chodzi o opisany w pytaniu przypadek małego podmiotu prowadzącego handel obwoźny odzieżą i obuwiem, to należy podkreślić, że identyczne obowiązki w zakresie SENT dotyczą wszystkich podmiotów prowadzących tego rodzaju działalność, niezależnie od formy prawnej czy sposobu rozliczeń podatkowych.

Na potrzeby omówienia obowiązków SENT można wyróżnić dwie podstawowe fazy działalności. Podział ten ma charakter wyłącznie porządkujący i służy lepszemu przedstawieniu zasad stosowania systemu.

Pierwszą fazą jest zakup towaru w kraju u producenta lub hurtownika i przewóz go do miejsca prowadzenia działalności (miejsca jej zarejestrowania), czyli często do swojego garażu. Drugą fazą jest rozwożenie zakupionego towaru do konkretnych miejsc, gdzie dokonywana jest faktyczna sprzedaż obwoźna. Oczywiście może również wystąpić „połączenie faz”, czyli przewóz bezpośrednio od hurtownika do miejsc sprzedaży, co również zostanie omówione.

eprasa.pl cf4c572924

Faza 1 – zakup i przewóz towaru do miejsca prowadzenia działalności

Pierwsza faza obejmuje zakup towarów w Polsce (u producenta lub hurtownika) oraz ich przewóz do miejsca prowadzenia działalności, np. magazynu lub tzw. garażu.

Co do zasady przewóz ten może być wyłączony z obowiązków SENT, jeżeli podatnik posiada przy sobie dokument potwierdzający zakup towaru – w szczególności fakturę od polskiego sprzedawcy. W takim przypadku zgłoszenie SENT nie jest wymagane.

Ważne jest, że dokumentem potwierdzającym zakup nie musi być faktura papierowa – może to być również faktura elektroniczna lub numer faktury z KSeF (zob. FAQ SENT, odpowiedzi nr 12.16, 12.22 i 12.23).

WAŻNE! Jeżeli podatnik posiada przy sobie dokument potwierdzający zakup towaru – w szczególności fakturę od polskiego sprzedawcy – zgłoszenie SENT nie jest wymagane.

Jeśli jednak podatnik nie posiada faktury dokumentującej zakup przewożonych towarów (odzieży lub obuwia przekraczających określone limity), przewóz podlega obowiązkowi zgłoszenia SENT. Co do zasady zgłoszenia dokonuje sprzedawca, przekazując numer zgłoszenia oraz kody dostępu dla przewoźnika i odbiorcy.

W sytuacji gdy podatnik sam przewozi towar, ma obowiązek uzupełnienia zgłoszenia w systemie SENT przez:

- wprowadzenie numeru zgłoszenia i klucza przewoźnika,
- uzupełnienie danych przewoźnika (w tym numeru rejestracyjnego pojazdu),
- weryfikację danych wprowadzonych przez sprzedawcę.

Po zakończeniu przewozu konieczne jest zamknięcie zgłoszenia w systemie z użyciem klucza odbiorcy, a nie przewoźnika.

Faza 2 – przewóz towaru do miejsc sprzedaży obwoźnej

Druga faza obejmuje transport towarów z miejsca ich przechowywania (np. garażu) do kolejnych miejsc sprzedaży obwoźnej. Nie wystarczy w tym przypadku faktura zakupu. Podatnik samodzielnie musi dokonać zgłoszenia SENT, podając w nim swoje dane jednocześnie w trzech sekcjach, tj. jako nadawcy, odbiorcy i przewoźnika. Zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów (zob. FAQ SENT, odpowiedź nr 12.11) w zgłoszeniu należy również wskazać, że w drodze powrotnej przewożony będzie niesprzedany towar.

Podczas całego przewozu podatnik powinien posiadać dokumenty potwierdzające sprzedaż części towaru. Po zakończeniu transportu konieczne jest zamknięcie zgłoszenia z podaniem ilości towaru niesprzedanego.

eprasa.pl cf4c572924

WAŻNE! Przy przewozie towarów z miejsca ich przechowywania do punktów sprzedaży obwoźnej podatnik sam dokonuje zgłoszenia SENT, wskazując siebie jako nadawcę, odbiorcę i przewoźnika oraz informując, że w drodze powrotnej przewożony będzie niesprzedany towar.

Przewóz bezpośredni od hurtownika do sprzedaży

Szczególna sytuacja występuje w przypadku połączenia obu faz, tj. przewozu towarów bezpośrednio od hurtownika do miejsc sprzedaży.

Na pierwszym etapie – od hurtownika do pierwszego miejsca sprzedaży – wystarczające jest posiadanie faktury, która zwalnia z obowiązku SENT.

Jeżeli jednak po dokonaniu sprzedaży w pierwszym punkcie pozostaje ilość towaru przekraczająca limity SENT, dalszy przewóz nie może być już realizowany na podstawie tej faktury. Aby przejechać do drugiego miejsca faktycznej sprzedaży lub powrócić np. do garażu, podatnik musi najpierw wystawić identyczne zgłoszenie SENT, jak w omawianej wcześniej drugiej fazie, czyli dokonać zgłoszenia na siebie samego.

W sytuacji braku faktury od hurtownika zaleca się dokonanie zgłoszenia SENT już na etapie odbioru towaru. Wynika to z tego, że gdyby hurtownik jednak sam wystawił dla podatnika zgłoszenie SENT, to po jego uzupełnieniu przed wyjazdem i dojechaniem do pierwszego miejsca sprzedaży i tak podatnik musiałby je zamknąć, a na dalszy przewóz otworzyć własne zgłoszenie na siebie samego, jak powyżej.

Zmiana ilości towaru w trakcie przewozu

Jeżeli w trakcie działalności obwoźnej ilość przewożonego towaru spadnie poniżej progów określonych w przepisach, dalszy przewóz może odbywać się bez zgłoszenia SENT. Należy jednak pamiętać o konieczności zamknięcia wcześniejszego zgłoszenia po powrocie do miejsca przechowywania towaru.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 3, art. 5, art. 6 i art. 7 ustawy z 6 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1218)
- § 1 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 10 września 2025 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2025 r. poz. 1244)
- rozporządzenie Ministra Finansów z 25 kwietnia 2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1157; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1704)

POWOŁANE PISMA URZĘDOWE:

- wyjaśnienia FAQ SENT „12. Objęcie odzieży i obuwia systemem SENT od 17.03.2026 r." – opubl. na puesc.gov.pl

©℗

Dorota Kowalczyk
ekspert w zakresie akcyzy

eprasa.pl cf4c572924

POLECAMY

w następnym numerze Biuletynu VAT:

- Sprzedaż towarów przez platformy marketplace – kto rozlicza VAT
- Kasy rejestrujące – aktualne problemy
- Sprzedaż VAT marża – dokumentowanie i ewidencjonowanie po wprowadzeniu KSeF
- Czy usługi wynajmu mieszkania fundacji na cele mieszkaniowe jej podopiecznych są zwolnione przedmiotowo z VAT
- Czy można zarejestrować się do unijnej procedury OSS z datą wsteczną

Nowości w INFORLEX:

- „PIT 2026. Komentarz"
- „Poradnik Gazety Prawnej" nr 4: Fundacja rodzinna w praktyce
- „Biuletyn Głównego Księgowego" nr 3: Raportowanie ESG w 2026 r. po nowelizacji ustawy o rachunkowości
- webinarium: JPK_VAT a KSeF – oznaczenia i tryby działania
- wideoporada: Jak postąpić w przypadku wykrycia błędów w przesyłaniu faktur do KSeF
- wideoporada: Czy faktury zagraniczne w JPK_VAT należy oznaczać BFK czy DI

PRENUMERATA 2026

BIULETYN VAT

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)
Abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

w wersji STANDARD (e-wydanie)
Abonament na 12 miesięcy w cenie 1095 zł

POLECAMY RÓWNIEŻ miesięczniki:

MONITOR księgowego

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)
Abonament na 12 miesięcy w cenie 1315 zł

MONITOR prawa pracy i ubezpieczeń

w wersji PREMIUM (papier + e-wydanie)
Abonament na 12 miesięcy w cenie 1205 zł

www.sklep.infor.pl
801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk
grzegorz.blazejczyk@infor.pl

Redaktor naczelna
Joanna Dmowska
joanna.dmowska@infor.pl

Zespół redakcyjny
Magdalena Miklewska – redaktor
Edyta Wojtecka – redaktor graficzna
Agnieszka Wójcik – sekretarz redakcji, korekta

Adres redakcji:
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.bv.infor.pl

Biuro Reklamy:
Ewa Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Osługi Klienta:
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
www.sklep.infor.pl

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

© – znak zastrzeżenia praw autorskich;
Ⓟ – znak odpłatności;
©Ⓟ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-00-93-066

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adiustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład 3500 egz.

eprasa.pl cf4c572924

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Nowe obowiązki w sprawozdawczości finansowej

W komentarzu omówiono znowelizowane w 2025 i 2026 r. regulacje prawne dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych i składania sprawozdań finansowych. W opracowaniu uwzględniono najnowsze zmiany ustawy, które zobowiązują firmy do sporządzania sprawozdania o zrównoważonym rozwoju.

W publikacji omówione zostały m.in.:

- zmiany w definicji różnych wielkości jednostek gospodarczych – mikro, małych i średnich i jej skutki
- zasady sporządzania sprawozdania o zrównoważonym rozwoju (raport ESG)
- dopuszczalne uproszczenia dla mikro- i małych jednostek
- zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych przez fundacje i stowarzyszenia
- sposób podpisywania i składania e-sprawozdań finansowych i ich poszczególnych elementów

Szczegóły na:
sklep.infor.pl

POLECAMY RÓWNIEŻ

VAT 2026. Komentarz

PIT 2026. Komentarz

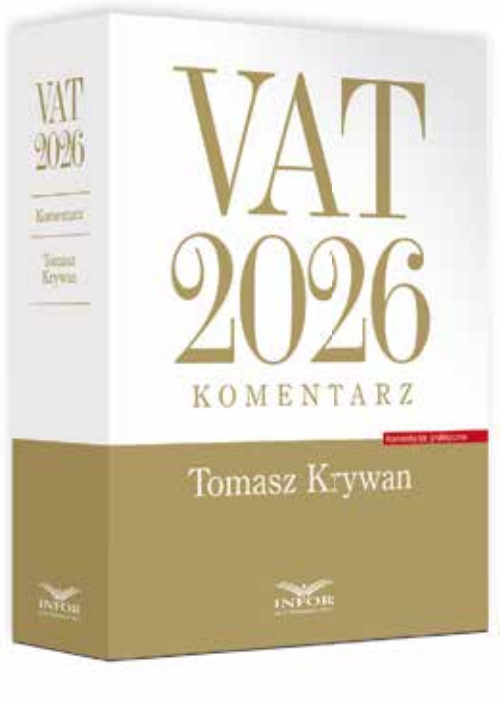
CIT 2026. Komentarz

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl cf4c572924

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Najnowsze zmiany w VAT 2026



Publikacja zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Uwzględnia zmiany wchodzące w życie **1 stycznia, 1 lutego i 1 kwietnia 2026 r.**, które są związane z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF, oraz ich wpływ na dotychczasowe zasady rozliczeń VAT. Komentarz zawiera również praktyczne tabele i niemal 300 przykładów pokazujących, jak rozliczać VAT (w tym jak wypełniać JPK_VAT).

Najnowsze zmiany dotyczą m.in.:

- zasad wystawiania i doręczania faktur w **KSeF**,
- zasad rozliczania **faktur korygujących**,
- przechowywania faktur i wystawiania ich duplikatów po **wprowadzeniu KSeF**,
- anulowania faktur i zwrotu VAT,
- dokumentowania i rozliczania faktur dla **rolników ryczałtowych**,
- podniesienia **limitu zwolnienia podmiotowego**.

Szczegóły na: **sklep.infor.pl**

Tylko teraz **W PREZENCIE** za zakup książki praktyczny e-book „**Przewodnik po zmianach w VAT i akcyzie 2026**"

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl cf4c572924

PRAKTYCZNY LEKSYKON VAT 2026

Wszystko o rozliczeniach VAT

111 praktycznych przykładów

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PUBLIKACJĘ POLECA
INFORLEX
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

PODATKI, RACHUNKOWOŚĆ, KADRY I PŁACE
Kompleksowa baza wiedzy
inforlex.pl

eprasa.pl cf4c572924

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk

Zespół redakcyjny:
Joanna Dmowska – redaktor prowadzący
Edyta Wojtecka – redaktor graficzny
Agnieszka Wójcik – korekta

W książce wykorzystano materiały z zasobów grupy Infor PL.

Publikację polecają eksperci

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2026

INFOR PL S.A.
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

ISBN: 978-83-8268-934-1

eprasa.pl cf4c572924

Spis treści

Wykaz skrótów 15
Rozdział I. Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług 17
1. Aporty 18
1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) 19
1.2. Rozliczenie aportu 24
1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania 24
1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu 26
1.2.3. Fakturowanie aportu 26
1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu 27
1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport 27
1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym 28
1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji 28
1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji 29
2. Kary umowne 30
2.1. Wcześniejsze rozwiązanie umowy 31
2.2. Kara za brak biletu 31
2.3. Dodatkowe koszty umowy 32
3. Obciążanie klienta kosztami 32
3.1. Refakturowanie nabytych usług 32
3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat refakturowanych na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości 33
3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu 34
3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej 34
3.2. Zwrot kosztów kontrahentowi 34
3.2.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe 35
3.2.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta 36

eprasa.pl cf4c572924

4. Umowy barterowe ... 38
4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych ... 38
4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy ... 39
4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy ... 40
4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego ... 40
4.2.1. Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która wcześniej otrzyma świadczenie ... 41
4.3. Dokumentowanie transakcji barterowych ... 42
4.4. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe ... 43
5. VAT od kaucji za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym ... 44
5.1. Obowiązki podmiotu reprezentującego ... 45
5.2. Obowiązki podatnika wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje ... 45
5.3. Ewidencja opakowań i kaucji ... 46
6. Opodatkowanie sprzedaży bonów ... 47
6.1. Bony jednego przeznaczenia (SPV) ... 48
6.2. Bony różnego przeznaczenia (PPV) ... 49
Rozdział II. Nieodpłatne świadczenia ... 50
1. Świadczenia na rzecz klientów ... 51
1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy ... 51
1.2. Przekazywanie próbek towarów ... 52
1.3. Upominki, poczęstunki, imprezy, konferencje dla kontrahentów ... 54
2. Świadczenia na rzecz pracowników ... 55
2.1. Finansowanie okularów i soczewek ... 55
2.2. Zakupy artykułów spożywczych ... 56
2.3. Impreza integracyjna ... 57
2.4. Szkolenie pracowników oraz uczestnictwo w konferencji ... 59
2.5. Pogrzeb pracownika lub byłego pracownika ... 60
2.6. Prezenty z okazji świąt lub jubileuszu ... 61
2.7. Zakup posiłków regeneracyjnych ... 62
2.8. Zakup odzieży dla pracowników ... 63
2.9. Telefony służbowe ... 64
2.10. Opieka medyczna ... 64
2.11. Samochody służbowe ... 65
3. Pomoc potrzebującym ... 66
3.1. Darowizny towarów ... 66
3.2. Nieodpłatne świadczenie usług ... 67

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział III. Podatnik VAT ... 68
1. Zlecenia wykonywane osobiście ... 68
1.1. Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą ... 69
1.2. Kontrakt menedżerski ... 70
1.2.1. Określenie warunków wykonania usługi ... 71
1.2.2. Ustalenie wynagrodzenia ... 72
1.2.3. Odpowiedzialność menedżera ... 72
1.3. Biegli ... 73
1.4. Syndyk ... 73
1.5. Adwokat z urzędu ... 74
1.6. Komornicy ... 74
2. Jednostki samorządu terytorialnego ... 74
2.1. Działalność edukacyjna i pomocy społecznej samorządu ... 75
2.2. Instytucje kultury ... 76
2.3. Montaż paneli fotowoltaicznych i usuwanie azbestu ... 76
3. Gospodarstwa rolne ... 76
3.1. Małżonkowie prowadzący gospodarstwo jako odrębni podatnicy ... 77
3.2. Małżonkowie prowadzący działalność jako jeden podatnik ... 77
4. Grupa VAT ... 78
4.1. Zasady tworzenia grupy VAT ... 78
4.2. Opodatkowanie transakcji w grupie VAT ... 79
4.3. Rozliczenie po utracie statusu podatnika przez grupę VAT ... 81
5. Fundacja rodzinna ... 81
Rozdział IV. Obowiązek podatkowy ... 82
1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych ... 82
1.1. Dokonanie dostawy towarów ... 83
1.2. Wykonanie usługi ... 83
1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane ... 84
1.4. Otrzymanie zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi ... 85
2. Szczególne terminy powstawania obowiązku podatkowego ... 86
3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych ... 90
Rozdział V. Podstawa opodatkowania VAT ... 91
1. Ustalanie podstawy opodatkowania ... 91
2. Obniżenie podstawy opodatkowania ... 93
2.1. Faktury korygujące rozliczane w okresie przesłania ich do KSeF ... 93
2.2. Pozostałe faktury korygujące obniżające ... 95
3. Podwyższenie podstawy opodatkowania ... 97

eprasa.pl cf4c572924

4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją ... 98
4.1. Dotacje w jednostkach samorządu terytorialnego ... 99
5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej ... 99
5.1. Wybór wspólnego kursu waluty dla rozliczeń VAT i podatku dochodowego ... 100
5.2. Ustalenie kursów walut w przypadku korekt podstawy opodatkowania ... 102
6. Podstawa opodatkowania przy sprzedaży dokonanej w zamian za bon ... 102
Rozdział VI. Podatek naliczony ... 104
1. Odliczenia częściowe ... 104
2. Przypadki, gdy prawo do odliczenia nie przysługuje ... 105
3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego ... 105
4. Ustalenie terminu odliczenia VAT ... 106
4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych ... 107
4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego ... 108
4.3. Rozliczenie faktury korygującej in minus ... 108
Rozdział VII. Proporcja, preproporcja i korekta roczna ... 111
1. Zasady ustalania preproporcji ... 111
1.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji ... 111
1.1.1. Ustalenie sposobu wykorzystania zakupionych towarów i usług ... 112
1.1.2. Wykorzystywanie zakupionych towarów i usług do celów osobistych ... 113
1.2. Metody ustalania preproporcji ... 115
2. Zasady ustalania proporcji ... 120
2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego ... 122
2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji ... 123
2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego ... 125
3. Korekta roczna w deklaracji VAT ... 126
4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym ... 129
4.1. Pozostawienie nakładów ... 129
4.2. Sprzedaż nakładów inwestycyjnych ... 130
4.3. Przywrócenie stanu pierwotnego ... 131
Rozdział VIII. Samochody ... 132
1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi ... 134
1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ... 134
1.1.1. Warunki, jakie muszą być spełnione, aby uznać, że samochód jest wykorzystywany do działalności ... 134

eprasa.pl cf4c572924

1.1.2. Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu 137
1.1.3. Złożenie VAT-26 141
1.1.4. Sankcje za odliczanie pełnego VAT, gdy podatnik nie spełnia warunków 142
1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję 142
2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami 145
2.1. Oklejanie samochodu 146
2.2. Najem powierzchni parkingowej 147
2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą 147
2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne 148
3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu 148
4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo i energię elektryczną 148
4.1. Paliwo do samochodów wynajmowanych pracownikom 149
4.2. Karty paliwowe 149
4.3. Wydatki na ładowanie samochodu elektrycznego 151
5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego 152
5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty 153
6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą 154
Rozdział IX. Zwrot VAT 156
1. Zwrot VAT w terminie 15 dni 157
2. Zwrot VAT w terminie 25 dni 158
2.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT 160
2.2. Zapłata za faktury zakupowe 160
2.3. Sposób i termin płatności 162
2.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty 162
2.5. Status podatnika 163
3. Zwrot VAT w terminie 40 dni 163
4. Zwrot VAT w terminie 180 dni 164
5. Sprawdzenie zasadności zwrotu 164
Rozdział X. Faktury 166
1. Zasady wystawiania faktur w KSeF 166
1.1. Faktury wyłączone z KSeF 167
1.2. Wystawianie faktur, gdy KSeF nie działa 170
1.3. Struktura FA(3) 172
1.4. Tryby wystawiania faktur 176
1.5. Tryby wysyłki faktur 177

eprasa.pl cf4c572924

2. Faktury zaliczkowe ... 178
2.1. Przypadki, kiedy nie wystawiamy faktury zaliczkowej ... 178
2.2. Możliwość rezygnacji z wystawienia faktury zaliczkowej ... 180
3. Dokumentowanie sprzedaży przez podatników zwolnionych z VAT ... 181
4. Faktury wystawiane na podstawie paragonów ... 181
5. Faktury w procedurach szczególnych ... 182
5.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową ... 183
5.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie ... 183
5.3. Faktury wystawiane w procedurze VAT marża ... 185
5.4. Faktury z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności” ... 186
6. Dokumenty wewnętrzne ... 187
7. Faktury korygujące ... 188
7.1. Powody wystawienia faktur korygujących ... 189
7.2. Treść faktur korygujących według struktury FA(3) ... 190
7.2.1. Oznaczenia dotyczące faktur korygujących wystawianych w KSeF ... 190
7.2.2. Zasady korygowania wierszy (pozycji) faktury w KSeF ... 190
7.2.3. Elementy Podmiot1K i Podmiot2K w fakturach korygujących ... 192
7.3. Zbiorcza faktura korygująca ... 193
7.3.1. Faktury korygujące, gdy udzielono rabatu ... 193
7.3.2. Zbiorcza faktura korygująca wystawiona z innego powodu niż udzielenie rabatu ... 193
7.4. Noty korygujące ... 193
7.5. Anulowanie faktury ... 194
8. Przechowywanie faktur ... 194
9. Dokumenty, które można uznać za faktury ... 194
10. Terminy fakturowania ... 195
10.1. Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki ... 196
10.2. Szczególne terminy wystawiania faktur ... 196
Rozdział XI. Kasa rejestrująca ... 198
1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej ... 198
1.1. Sprzedaż środka trwałego a prawo do stosowania zwolnień ... 205
2. Rodzaje kas, które można stosować do ewidencjonowania ... 206
3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej ... 209
3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji ... 210
3.2. Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej ... 212
3.3. Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_V7 ... 213

eprasa.pl cf4c572924

3.4. Ewidencjonowanie pomyłek ... 214
3.5. Ewidencjonowanie udzielonych rabatów ... 215
3.6. Korekta podatku, gdy na paragonie zawyżono VAT ... 216
4. Ewidencjonowanie sprzedaży internetowej ... 216
5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury ... 218
6. Obowiązki podatników użytkujących kasy online ... 219
6.1. Zapewnienie dostępu do Internetu ... 219
6.2. Wydawanie paragonów ... 220
6.3. Przeglądy techniczne ... 221
6.4. Zgłoszenia kas rejestrujących ... 222
7. Zasady korzystania z kas online ... 222
7.1. Przerwa w dostępie do Internetu ... 223
7.2. Wyłączenie kasy ... 223
8. Informowanie pracowników o zasadach prowadzenia ewidencji na kasie ... 224
9. Ulga na zakup kasy rejestrującej ... 225
9.1. Podatnicy uprawnieni do ulgi ... 225
9.2. Wysokość przysługującej ulgi ... 225
9.3. Zwrot ulgi na zakup kasy ... 227
Rozdział XII. Deklaracja i ewidencja JPK_VAT, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja ... 228
1. Ewidencja i deklaracja VAT w formacie JPK_V7 ... 228
1.1. Zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT ... 229
1.2. Zasady korekty JPK_V7 ... 230
1.3. Wpisywanie sprzedaży ewidencjonowanej na kasie ... 231
1.4. Zasady stosowania kodów w ewidencji ... 232
1.4.1. Kody towarowe ... 232
1.4.2. Oznaczenie procedur w ewidencji ... 234
1.4.3. Oznaczenie dowodów sprzedaży i zakupów ... 236
1.5. Pozostałe deklaracje VAT ... 238
2. Informacje podsumowujące VAT-UE ... 243
2.1. Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące ... 243
2.2. Termin złożenia informacji podsumowującej ... 245
2.3. Zasady składania informacji podsumowującej ... 246
3. Rejestracja VAT ... 246
3.1. Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R ... 247
3.2. Rejestracja grupy VAT ... 249
3.3. Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT ... 249

eprasa.pl cf4c572924

3.4. Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT . . . 250
3.5. Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT . . . 251
3.5.1. Wykreślenie podatnika spowodowane zawieszeniem działalności . . . 252
3.5.2. Wykreślenie podatnika spowodowane składaniem „zerowych" deklaracji lub brakiem deklaracji . . . 253
3.5.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym . . . 253
3.6. Biała lista podatników VAT . . . 254
Rozdział XIII. Rozliczenie kwartalne . . . 257
1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową . . . 258
1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową . . . 261
1.2. Zawiadomienie o wyborze metody kasowej . . . 262
1.3. Rezygnacja z metody kasowej . . . 263
1.4. Utrata prawa do stosowania metody kasowej . . . 263
2. Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej . . . 263
Rozdział XIV. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT) . . . 265
1. Warunki stosowania stawki 0% do WDT . . . 267
1.1. Rejestracja VAT UE sprzedawcy i nabywcy . . . 267
1.2. Złożenie informacji podsumowującej . . . 269
1.3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0% . . . 269
1.3.1. Dokumentacja, jaką należy posiadać według polskich przepisów . . . 270
1.3.2. Dokumentacja, jaką należy posiadać według przepisów unijnych . . . 271
2. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT . . . 273
3. Wystawienie faktury dokumentującej WDT . . . 273
4. Rozliczenie WDT w JPK_V7 . . . 275
5. Rozliczenie w informacji podsumowującej . . . 277
5.1. Rozliczenie WDT uznanej za dostawę krajową . . . 277
6. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych . . . 279
7. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi . . . 280
Rozdział XV. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO) . . . 282
1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT . . . 282
1.1. Towary nabywa podatnik VAT czynny . . . 282
1.2. Towary nabywa podatnik VAT zwolniony . . . 283

eprasa.pl cf4c572924

1.3. Przemieszczenie własnych towarów ... 284
1.3.1. Przemieszczenie do Polski importowanych towarów ... 285
2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych ... 286
2.1. Rejestracja VAT UE ... 286
2.2. Dokumentowanie WNT ... 287
2.3. Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta ... 287
2.4. Rozliczenie WNT w deklaracji ... 289
3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT ... 291
4. Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość ... 291
4.1. Towary mogące być przedmiotem WSTO ... 292
4.2. Ustalanie miejsca dostawy ... 292
4.3. Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów ... 293
4.4. Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów ... 293
Rozdział XVI. Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe ... 295
1. Transakcje łańcuchowe ... 295
1.1. Towary wysyłane poza UE ... 296
1.2. Towary wysyłane spoza UE do UE ... 297
1.3. Towary wysyłane do innego kraju UE ... 298
1.4. Uproszczone rozliczenie VAT przez polskiego podatnika, który działa jako pośrednik w transakcji trójstronnej ... 299
2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego ... 301
3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce ... 302
4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca ... 303
5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę ... 304
5.1. Dokumentowanie dostawy ... 304
5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego ... 304
5.3. Ustalenie kursu waluty ... 304
5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji ... 305
Rozdział XVII. Eksport i import towarów i usług ... 306
1. Eksport towarów ... 306
1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji ... 307
1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0% ... 309
1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych ... 310
2. Import towarów ... 311
2.1. Miejsce rozliczenia importu ... 311
2.2. Rozliczenie VAT w deklaracji ... 312

eprasa.pl cf4c572924

2.2.1. Warunki, jakie trzeba spełnić, aby rozliczać import w deklaracji VAT . . . 312
2.3. Odliczenie VAT od importu towarów . . . 314
2.4. Przesyłki spoza UE . . . 315
Rozdział XVIII. Import i świadczenie usług . . . 318
1. Świadczenie usług na rzecz zagranicznych podmiotów lub za granicą . . . 318
1.1. Ustalenie miejsca świadczenia usług . . . 318
1.2. Rozliczenie VAT od świadczonych usług . . . 326
1.3. Wykazanie świadczonych usług w informacji podsumowującej . . . 327
2. Import usług . . . 327
2.1. Przypadki, gdy zakup zagranicznej usługi stanowi import usług . . . 327
2.2. Wyznaczenie daty powstania obowiązku podatkowego . . . 328
2.3. Ustalenie podstawy opodatkowania, kursu waluty i stawki podatku . . . 330
2.4. Termin odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usługi . . . 331
Rozdział XIX. Procedury szczególne . . . 332
1. Turystyka . . . 332
1.1. Ustalanie podstawy opodatkowania . . . 332
1.1.1. Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty . . . 332
1.1.2. Usługi własne . . . 333
1.2. Ewidencja usług turystycznych . . . 334
1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki . . . 334
1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki . . . 334
1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych . . . 335
1.6. Zakup usług za granicą . . . 336
1.7. Fakturowanie usług turystycznych . . . 336
1.8. Marża ujemna . . . 337
2. Towary używane . . . 337
2.1. Zaewidencjonowanie sprzedaży opodatkowanej od marży w JPK_V7 . . . 339
3. Rolnictwo . . . 340
3.1. Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę . . . 340
3.1.1. Elementy faktury VAT RR . . . 340
3.1.2. Kwoty na fakturze VAT RR . . . 341
3.1.3. Terminy wystawiania faktur VAT RR . . . 342
3.1.4. Faktury korygujące VAT RR KOREKTA . . . 343
3.2. Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR . . . 344
3.2.1. Pomyłki w dokumencie zapłaty . . . 346
3.2.2. Rozliczenie podatku naliczonego, gdy zapłata następuje w ratach . . . 347

eprasa.pl cf4c572924

3.2.3. Przekazanie należności na rachunek podmiotu, z którym rolnik zawarł umowę o przelew wierzytelności 347
3.3. Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu 348
3.4. Potrącenie z należności dla rolnika 348
Rozdział XX. Zwolnienie podmiotowe, procedura SME 350
1. Warunki korzystania ze zwolnienia z VAT w Polsce przez polskich podatników 350
1.1. Ustalanie limitu zwolnienia 351
1.2. Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT 352
1.2.1. Sprzedaż samochodu osobowego 353
1.2.2. Biuro rachunkowe jako podatnik zwolniony z VAT 354
1.3. Rezygnacja ze zwolnienia 354
1.4. Wybór zwolnienia 355
2. Procedura SME 357
2.1. Warunki korzystania z procedury SME 357
2.1.1. Limit sprzedaży w całej UE 357
2.1.2. Limit sprzedaży w kraju, w którym będziemy korzystali ze zwolnienia 358
2.1.3. Warunki korzystania ze zwolnień ustalone w krajach UE 358
2.1.4. Złożenie uprzedniego powiadomienia SME-P 359
2.1.5. Uzyskanie polskiego numeru identyfikacyjnego EX 359
2.2. Obowiązki podatników korzystających z procedury SME 360
2.3. Utrata prawa do korzystania ze zwolnienia w procedurze SME lub wybór kolejnych krajów 361
Rozdział XXI. Ulga na złe długi 364
1. Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy 364
1.1. Termin płatności 365
1.2. Zbyte wierzytelności a prawo do korekty 366
1.3. Ustalenie zasad korekty 366
2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika 368
Rozdział XXII. Split payment 370
1. Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności 370
1.1. Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT 371
1.2. Kwota należności na fakturze 380
2. Przelewy zaliczkowe 381
3. Przelewy zbiorcze 381
4. Rachunek VAT 382
4.1. Zasady dysponowania środkami z rachunku VAT 383
4.2. Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT 386

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XXIII. Stawki VAT i zwolnienia ... 388
1. Klasyfikacja towarów i usług ... 388
2. Ustalenie stawki VAT dla świadczonych usług ... 388
   2.1. Zwolnienie z VAT dla świadczonych usług ... 388
   2.2. Stosowanie stawki 0% ... 389
   2.3. Stosowanie obniżonej stawki 5% ... 389
   2.4. Stosowanie obniżonej stawki 8% ... 389
      2.4.1. Stawka VAT na usługi gastronomiczne i opakowania ... 389
      2.4.2. Usługi kosmetyczne ... 390
3. Ustalenie stawki VAT od towarów ... 392
   3.1. Stosowanie zwolnienia z VAT ... 392
   3.2. Stosowanie stawki 0% ... 392
   3.3. Stosowanie stawki 5% ... 393
   3.4. Stosowanie stawki 8% ... 393
4. Zmiana stanowiska organów podatkowych na temat stosowania stawek VAT ... 394

eprasa.pl cf4c572924

Wykaz skrótów

AKTY PRAWNE

dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (DUEL z 2006 r. Nr 347, poz. 1; ost.zm. DUEL z 2025 r. poz. 516)

Kodeks cywilny – ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1508)

Kodeks karny skarbowy – ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 633; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 421)

Ordynacja podatkowa – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 111; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 347)

Prawo bankowe – ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 38; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 340)

rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług – rozporządzenie Ministra Finansów z 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 2670; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 573)

rozporządzenie w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas – rozporządzenie Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz.U. z 2019 r. poz. 820)

rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 832)

ustawa o VAT – ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 507)

POZOSTAŁE SKRÓTY

CRK – Centralne Repozytorium Kas

HUB paragonowy – system dystrybucji paragonów elektronicznych

IOSS – punkt kompleksowej obsługi sprzedaży na odległość towarów importowanych

JPK_V7K – ewidencja i kwartalna deklaracja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

JPK_V7M – ewidencja i miesięczna deklaracja VAT w formacie Jednolitego Pliku Kontrolnego

KSeF – Krajowy System e-Faktur

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny

OSS – punkt kompleksowej obsługi wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość i usług

SME – procedura pozwalająca na skorzystanie ze zwolnienia podmiotowego w VAT w innych krajach unijnych

niż siedziba przedsiębiorcy

split payment – mechanizm podzielonej płatności

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTO – wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość

eprasa.pl cf4c572924

eprasa.pl cf4c572924

\Rozdział I

Odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług

(art. 5, 6, 7, 8, 8a, 8b ustawy o VAT)

Opodatkowaniu VAT podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, dokonane przez osobę działającą w charakterze podatnika. Czynności te podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały dokonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa.

Natomiast nie podlegają VAT:
1) transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP),
2) czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

W art. 7 ust. 1 ustawy o VAT została zdefiniowana dostawa towarów. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:
1) przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie;
2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartej na czas określony, lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
3) wydanie towarów na podstawie umowy komisu między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komisu, jeżeli komisant był zobowiązany do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie

eprasa.pl cf4c572924

spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego w spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Natomiast w art. 8 ustawy o VAT zostało zdefiniowane odpłatne świadczenie usług podlegające VAT.

Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:
1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu albo nakazem wynikającym z mocy prawa.

Za odpłatne świadczenie usług i odpłatną dostawę towarów podlegające VAT uznaje się niektóre czynności nieodpłatne (zob. rozdział II).

W praktyce często trudno ustalić, czy daną czynność można uznać za odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług, a tym samym naliczyć VAT. Przedstawiamy najczęściej pojawiające się problemy z ustaleniem, czy została dokonana dostawa towarów lub świadczenie usług podlegające VAT.

1. Aporty

Aport wnoszony do spółek prawa handlowego lub spółek cywilnych stanowi czynność opodatkowaną VAT. Transakcja taka spełnia bowiem definicję odpłatnej dostawy towarów (jeżeli przedmiotem aportu są towary, a więc np. budynki, budowle, grunty, maszyny) lub odpłatnego świadczenia usług (w przypadku wniesienia aportem znaków towarowych, licencji, patentów itp.) i dokonuje jej podatnik. Podlega opodatkowaniu na takiej samej zasadzie jak sprzedaż.

Niemniej jednak należy pamiętać, że w art. 6 ustawy o VAT przewidziano katalog czynności (transakcji) wyłączonych z zakresu tej ustawy. Wymieniono w nim również transakcję zbycia przedsiębiorstwa oraz zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Wprawdzie pojęcie „zbycie" nie zostało zdefiniowane w ustawie o VAT, niewątpliwie jednak należy je rozumieć podobnie jak pojęcie „sprzedaż" (aczkolwiek nieco szerzej). Innymi słowy, przez pojęcie „zbycie" należy rozumieć oprócz typowej transakcji sprzedaży również transakcję aportu.

eprasa.pl cf4c572924

W konsekwencji określone w art. 6 ustawy o VAT wyłączenie z zakresu VAT dotyczy również aportu przedsiębiorstwa lub ZCP.

1.1. Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP)

W zależności od oceny, czy przedmiotem aportu jest ZCP czy zbiór poszczególnych składników majątkowych, odmiennie będą się kształtować skutki rozliczenia VAT. W pierwszym przypadku transakcja nie będzie podlegać opodatkowaniu, w drugim – będzie to zwykła dostawa poszczególnych towarów lub świadczenie usług. Dla każdego towaru i usługi należy wtedy odrębnie ustalić podstawę opodatkowania, stawkę VAT, moment powstania obowiązku podatkowego. Mając to na uwadze, należy stwierdzić, że szczególnie istotna jest definicja ZCP określona w art. 2 pkt 27e ustawy o VAT. Identycznie zdefiniowano ZCP dla celów rozliczeń podatku dochodowego.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa (ZCP) to organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązania) przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Niestety, przytoczona definicja jest niezwykle ogólnikowa. Posługuje się nieostrymi określeniami typu „organizacyjnie i finansowo wyodrębniony" czy „przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych", przez co jest mało precyzyjna.

W konkretnych stanach faktycznych, tj. oceniając określone zbiory składników majątkowych, podatnicy często nie są w stanie ustalić, czy przesłanki definicji ZCP rzeczywiście wystąpiły i czy organy podatkowe nie zajmą odmiennego stanowiska.

W związku z licznymi wątpliwościami, w celu analizy definicji ZCP, każdorazowo należy sięgnąć do licznych interpretacji indywidualnych, orzeczeń, a także opinii prezentowanych w doktrynie.

Wynika z nich, że aby można było mówić o ZCP, łącznie muszą być spełnione następujące przesłanki:

1) **istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania;**

Zorganizowana część przedsiębiorstwa musi stanowić pewien zespół składników majątkowych obejmujący zarówno składniki materialne (np. budynki, maszyny, wyposażenie biura), jak i składniki niematerialne (np. zawarte umowy, licencje i koncesje, patenty). Nie ma oczywiście reguły, jakiego rodzaju składniki powinny stanowić ZCP. Decydujący jest rodzaj działalności gospodarczej właściwej dla danej ZCP (zob. wyrok NSA z 12 marca 2021 r., sygn. akt I FSK 177/20). Jeżeli ZCP posiada profil produkcyjny, będą to z pewnością przede wszystkim hale produkcyjne, maszyny, narzędzia. W przypadku działalności usługowej mogą to być z kolei: powierzchnia biurowa, komputery, bazy danych itp.

eprasa.pl cf4c572924

Literalna wykładnia przepisu wskazuje również, iż zespół ten powinien składać się co najmniej z jednego składnika materialnego i co najmniej z jednego składnika niematerialnego. Zdaniem organów podatkowych składnik niematerialny nie musi wchodzić w skład wydzielonej części przedsiębiorstwa (zob. pismo Dyrektora KIS z 11 kwietnia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.81.2024.4.EW).

Ponadto dla stwierdzenia istnienia ZCP wskazany jest przez ustawodawcę wymóg, by w skład ZCP wchodziły również odpowiednie zobowiązania związane z prowadzoną działalnością. Co ciekawe, zobowiązania są jedynym, bezpośrednio wymienionym w definicji legalnej składnikiem ZCP, w związku z czym należy uznać, że stanowią one fundamentalny element tego pojęcia. Dlatego nie możemy mówić o ZCP, gdy na nabywcę nie przechodzą zobowiązania zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 kwietnia 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.76.2025.1.AJB).

Natomiast zdaniem sądów w skład tego zespołu mogą, lecz nie muszą, wchodzić zobowiązania (zob. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1767/10, oraz wyrok NSA z 20 maja 2019 r., sygn. akt I FSK 826/17).

2) zespół składników jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;

Aby można było stwierdzić, że majątek będący przedmiotem transakcji stanowi ZCP, musi być wyodrębniony organizacyjnie i finansowo z istniejącego przedsiębiorstwa.

O wyodrębnieniu organizacyjnym przesądza fakt, że ZCP ma swoje odrębne miejsce w strukturze całego przedsiębiorstwa. ZCP nie może natomiast być po prostu jedną ze zwykłych, bezwzględnie podległych całemu przedsiębiorstwu komórek, które na co dzień niejako automatycznie wykonują nałożone na nie zadania (np. lakiernia, magazyn, warsztat). Funkcjonowanie ZCP musi mieć charakter do pewnego stopnia autonomiczny, oparty na regułach i aktywach dla niego właściwych oraz jemu przydzielonych. Organy podatkowe oraz niektóre sądy podkreślają również, że wyodrębnienie organizacyjne powinno wynikać z wewnętrznych aktów przedsiębiorstwa, np. ze statutu, spisanej struktury (tak stwierdził np. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 9 kwietnia 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.117.2021.2.AMO, oraz WSA w Rzeszowie w wyroku z 23 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 19/16). Innego zdania na ten temat był NSA w wyroku z 11 grudnia 2019 r. (sygn. akt I FSK 1797/17):

NSA *Wyodrębnienie organizacyjne danej części przedsiębiorstwa może mieć charakter faktyczny i okoliczność ta nie uniemożliwia uznania tak wyodrębnionej części przedsiębiorstwa za „zorganizowaną część przedsiębiorstwa" na gruncie podatku od towarów i usług. Wyodrębnienie organizacyjne danego zespołu składników majątkowych może więc wynikać z okoliczności, że w przedsiębiorstwie zbywcy (Skarżąca) tenże zespół składników majątkowych, z istoty swej przeznaczony do prowadzenia określonej działalności (w rozpoznanej sprawie była to produkcja betonu i prefabrykatów betonowych), został odpłatnie udos-*

eprasa.pl cf4c572924

tępniony innemu podmiotowi (wynajem) w celu prowadzenia tej właśnie działalności.

Innymi słowy definicji ZCP nie będzie spełniać jakikolwiek wydzielony zespół składników majątkowych, ale niejako „mniejsza organizacja" rzeczywiście funkcjonująca już przez pewien czas w ramach większej organizacji, jaką jest całe przedsiębiorstwo (co najlepiej dodatkowo potwierdzić w wewnętrznych dokumentach przedsiębiorstwa).

Wyodrębnienie finansowe nie musi natomiast oznaczać samodzielności finansowej, w szczególności nie oznacza ono konieczności prowadzenia odrębnych ksiąg, sporządzania bilansów, rozliczeń podatkowych itp. Jak podkreślają organy podatkowe, o wydzieleniu finansowym mówimy wtedy, gdy poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do ZCP. Nie ma przeszkód, aby taką ewidencję prowadzić np. w ramach ogólnej/scentralizowanej księgowości przedsiębiorstwa.

Jak czytamy w wyroku NSA z 11 grudnia 2019 r. (sygn. akt I FSK 1797/17):

NSA *Nie ma więc decydującego znaczenia, czy podatnik prowadzi dla zorganizowanej części przedsiębiorstwa odrębne urządzenia księgowe. Istotne jest, czy prowadzone przez niego ewidencje umożliwiają uzyskanie na ich podstawie (wydzielenie z nich) informacji finansowych dotyczących zorganizowanej części przedsiębiorstwa.*

3) składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych oraz mogłyby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące zadania gospodarcze (tzw. wyodrębnienie funkcjonalne).

Zorganizowaną część przedsiębiorstwa tworzą składniki będące we wzajemnych relacjach, takich, by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Kompleks majątkowy stanowiący ZCP sam w sobie musi być w stanie realizować określone zadania gospodarcze, tj. prowadzić działalność w określonym obszarze (zob. wyroki NSA: z 6 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1668/13, z 29 maja 2014 r., sygn. akt I FSK 1028/13, z 1 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 375/12). Powszechnie przyjmuje się, iż chodzi tutaj o rzeczywistą, a nie tylko potencjalną zdolność do wykonywania działalności gospodarczej. Kryterium wyodrębnienia funkcjonalnego ZCP sprowadza się do ustalenia, czy jako pewna odrębna całość jest ona w stanie samodzielnie funkcjonować na rynku już od momentu jej wyodrębnienia. Nie musi to być jednak taka sama działalność, jak była prowadzona przez zbywcę przedsiębiorstwa (zob. wyroki WSA w Gliwicach z 10 października 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 3/16, i NSA z 21 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 283/17).

Przykład 1
Spółka X posiada na terytorium kraju sieć restauracji. Jedną z nich postanowiła wydzielić i wnieść aportem do spółki Y. Przedmiotem aportu będzie budynek, wiata, parking, kompletne wyposażenie restauracji (w tym kuchni) i jej biura, kasy fiskalne,

eprasa.pl cf4c572924

sejf. Spółka X prowadzi dla wszystkich restauracji księgowość oraz czynności zarządcze w sposób scentralizowany. Poza codziennymi, bieżącymi sprawami żadne istotne decyzje nie są podejmowane na poziomie restauracji.

W analizowanym przykładzie restauracja nie będzie stanowić ZCP. Intuicyjnie wydawałoby się, że przedmiotem aportu jest kompletna, zdolna do funkcjonowania restauracja. Niemniej jednak głębsza analiza definicji ZCP wskazuje, że nie została ona spełniona. Trudno mówić o odrębności organizacyjnej. Restauracja jest po prostu punktem sprzedaży, nie jest natomiast organizacyjnie wydzielona, nie ma też autonomii działania. Takie wydzielenie nie wynika z żadnych wewnętrznych dokumentów spółki X.

Natomiast w interpretacji indywidualnej z 5 marca 2025 r. (sygn. 0114-KDIP1--1.4012.73.2025.1.AKA) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że wnoszone do spółek aportem restauracje stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa, gdy w rozpatrywanym stanie faktycznym każda restauracja miała:

- swojego kierownika, który zajmuje się bieżącym zarządzaniem daną restauracją,
- odrębny personel,
- własny system zamówień towarów,
- własny system sprzedaży (drukarki fiskalne przypisane do konkretnej lokalizacji, faktury o indywidualnym systemie numeracji),
- unikalne menu, charakter lokalu, identyfikację wizualną i medialną, system rezerwacji,
- autonomiczną politykę sprzedaży, zakupów i kształtowania cen,
- związane z miejscem i firmą zezwolenia na sprzedaż i podawanie alkoholu, decyzje sanepidu, umowy najmu, kasy fiskalne, umowy na gaz i prąd itp.,
- odrębną ewidencję rachunkową w systemie finansowo-księgowym (wydzielone subkonta, zarówno przychodowe, jak i kosztowe, do których przypisywane są odpowiednio przychody i koszty przynależne do danej restauracji, co umożliwia sporządzanie bilansu, jak również ustalenie rachunku zysków i strat dla każdej restauracji).

Przykład 2

Spółka X posiada trzy zakłady produkcyjne. Postanowiła wydzielić jeden z nich ze swoich struktur i wnieść go aportem do nowo utworzonej spółki Y. Każdy z zakładów składa się z kompleksu nieruchomości (hala produkcja, magazyny, biuro, parking, ogrodzenie itp.) oraz prowadzi działalność za pomocą znajdujących się tam maszyn, urządzeń, patentów, know-how.

W zakładach oprócz pracowników produkcyjnych pracuje również kadra średniego szczebla, zajmująca się m.in. kontrolą produkcji, zaopatrzeniem, sprzedażą, marketingiem. Ponieważ każdy zakład produkuje inne wyroby, spółka X zawiera część umów (np. z klientami, dostawcami surowców, agencjami reklamowymi) niejako z przeznaczeniem dla poszczególnych zakładów.

eprasa.pl cf4c572924

W związku z tym oprócz należności do każdego zakładu przyporządkowane są również określone zobowiązania. Spółka prowadzi księgowość w sposób centralny w swojej siedzibie, przy czym w celu monitorowania bieżącej kondycji finansowej zakładów niektóre operacje ewidencjonuje również dla każdego zakładu z osobna. Wydzielony zakład spełnia definicję ZCP. Jego przedmiotem będą składniki materialne, niematerialne (patenty, know-how, prawa i obowiązki wynikające z umów itp.), w tym przyporządkowane zobowiązania. Zakład jest także wyodrębniony organizacyjnie (zatrudnieni w nim pracownicy działają w pewnym stopniu autonomicznie, na podstawie przekazanych im uprawnień i aktywów, w celu realizacji powierzonych im zadań) i finansowo (prowadzona centralnie ewidencja pozwala na przyporządkowanie do zakładu określonych przychodów i kosztów, a także należności i zobowiązań). Dlatego uznać należy, że zakład cechuje się również odrębnością funkcjonalną, tzn. jest w stanie samodzielnie prowadzić działalność *de facto* jako całkowicie odrębne przedsiębiorstwo.

Wprawdzie aport ZCP nie podlega VAT, jednak nie oznacza to, że podmiot wnoszący aportem ZCP traci prawo do odliczenia VAT naliczonego. Zbycie (w tym aport) przedsiębiorstwa lub ZCP jest bowiem traktowane w sposób szczególny w VAT. Ze względu na kontynuację działalności gospodarczej przez spółkę otrzymującą aportem ZCP ustawodawca nie postrzega tego typu transakcji jak zwykłej czynności, która nie uprawnia do odliczenia VAT naliczonego, ale postrzega ją jako zdarzenie całkowicie neutralne podatkowo.

W takim przypadku zastosowanie znajduje szczególne uregulowanie zawarte w art. 91 ust. 9 ustawy o VAT. Zgodnie z jego brzmieniem w przypadku transakcji zbycia (czyli także aportu) przedsiębiorstwa lub ZCP korekta określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT dokonywana jest przez nabywcę.

Jak z tego przepisu wynika, spółka, do której wnoszona jest aportem ZCP, powinna stosować wobec otrzymanych towarów i usług zasady ewentualnej korekty odliczonego podatku w taki sam sposób, jak gdyby to ona (a nie podmiot wnoszący aport) je nabyła i wykorzystywała przed aportem.

I choć nie wynika to wprost z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, samo wniesienie aportem ZCP nie powoduje konieczności jakiejkolwiek korekty VAT naliczonego po stronie podmiotu wnoszącego aportem ZCP.

Przykład 3
Spółka A prowadząca działalność w różnych branżach postanowiła w 2017 r. wydzielić dział zajmujący się produkcją armatury i wnieść go aportem do spółki B. Po analizie okazało się, że dział ten powinien być dla celów podatkowych traktowany jak ZCP. Wśród wniesionych aportem składników znajdował się także budynek biurowy (nabyty przez spółkę A w 2017 r. za kwotę 1 mln zł netto plus 220 000 zł VAT), od którego spółka A w całości odliczyła VAT naliczony. Po otrzymaniu aportu spółka B kontynu-

eprasa.pl cf4c572924

owała działalność w zakresie produkcji armatury w niezmienionej formie. Niemniej jednak w 2026 r. postanowiła zmienić przeznaczenie budynku biurowego i wykorzystywać go w całości do działalności finansowej, która korzysta ze zwolnienia z VAT. Sam fakt wniesienia aportem ZCP w żaden sposób nie wpłynął na odliczenie VAT naliczonego po stronie spółki A lub spółki B. Niemniej jednak spółka B jest zobowiązana monitorować okres korekty VAT naliczonego otrzymanych towarów i usług, w tym budynku biurowego. Na skutek przeznaczenia budynku biurowego do wykonywania wyłącznie czynności nieuprawniających do odliczenia konieczna będzie korekta podatku. Ponieważ w przypadku nieruchomości okres korekty wynosi 10 lat, a zmiana przeznaczenia miała miejsce po upływie dziewięciu lat użytkowania, spółka B będzie zobowiązana do skorygowania w sumie 1/10 VAT odliczonego jeszcze przez spółkę A.

1.2. Rozliczenie aportu

Gdy przedmiotem aportu nie jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, należy rozliczyć VAT. W zależności od tego, co jest przedmiotem aportu, mamy do czynienia z dostawą towarów lub świadczeniem usług.

Dlatego należy uznać, że podatnik VAT wnoszący do spółki aport, którego przedmiotem są towary, dokonuje dostawy towarów podlegającej opodatkowaniu. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy przedmiotem aportu jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. Wtedy taki aport nie podlega opodatkowaniu VAT, a co za tym idzie – nie jest rozliczany w JPK_V7 ani dokumentowany fakturą. W pozostałych przypadkach wnoszący aport rozlicza go jak normalną dostawę towarów. Gdy przedmiotem aportu są prawa majątkowe, np. znaki towarowe, licencje, dochodzi do świadczenia usług podlegającego VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 czerwca 2014 r., sygn. ILPP1/443-218/14-4/AI).

Należy pamiętać, że aport nie podlega VAT, gdy dokonuje go podmiot, który nie jest podatnikiem lub jest podatnikiem VAT, ale nie działa w takim charakterze, np. wnosi aportem nieruchomość należącą do prywatnego majątku (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 lipca 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-335/15-4/AS).

1.2.1. Ustalenie podstawy opodatkowania

W wyjaśnieniach podatkowych oraz orzeczeniach sądów administracyjnych przez wiele lat dominowało stanowisko, że w przypadku dostaw towarów i świadczenia usług wnoszonych jako aporty podstawę opodatkowania stanowi pomniejszona o VAT wartość nominalna obejmowanych udziałów lub akcji. Jeden ze składów NSA powziął jednak wątpliwość co do prawidłowości tego stanowiska i skierował do TSUE pytanie prejudycjalne w tym zakresie.

Skutkiem tego było wydanie przez Trybunał 8 maja 2024 r. wyroku w sprawie C-241/23. W wyroku tym czytamy, że:

eprasa.pl cf4c572924

TSUE *(...) podstawę opodatkowania wniesienia aportem nieruchomości przez pierwszą spółkę do kapitału drugiej spółki w zamian za akcje tej ostatniej należy ustalić na podstawie wartości emisyjnej tych akcji, jeżeli spółki te uzgodniły, że zapłatę za ten wkład kapitałowy będzie stanowić ta wartość emisyjna.*

Z wyroku tego wynika, że podstawą opodatkowania czynności będących przedmiotem aportu jest pomniejszona o VAT:

- wartość emisyjna obejmowanych udziałów lub akcji – jeżeli strony ustaliły, że zapłatą za wkład niepieniężny jest wartość emisyjna udziałów lub akcji, czyli cena, po jakiej wnoszący aport przejmuje udziały; zasadniczo jest to wartość wnoszonego majątku;
- wartość nominalna obejmowanych udziałów lub akcji – w przeciwnym razie.

Przykład 4
Spółka z o.o. X przystępująca do spółki z o.o. Y obejmuje w zamian za wnoszony aport udziały o wartości nominalnej 500 000 zł. Jako wkład spółka X wnosi teren budowlany o wartości 700 000 zł brutto, którego dostawa jest opodatkowana VAT według stawki 23%.
Scenariusz A: Strony ustaliły, że zapłatą za wkład niepieniężny są udziały w spółce Y o wartości emisyjnej wynoszącej 700 000 zł, z czego 200 000 zł powiększy kapitał zapasowy spółki Y. W tej sytuacji podstawę opodatkowania z tytułu dokonywanej przez spółkę X dostawy nieruchomości stanowi 569 105, 69 zł (700 000 zł × 100/123), natomiast VAT z tytułu tej dostawy wynosi 130 894,31 zł (700 000 zł × 23/123).
Scenariusz B: Strony nie ustaliły, że zapłatą za wkład niepieniężny jest wartość emisyjna udziałów lub akcji. W tej sytuacji podstawę opodatkowania z tytułu dokonywanej przez spółkę X dostawy nieruchomości stanowi 406 504,07 zł (500 000 × 100/123), natomiast VAT z tytułu tej dostawy wynosi 93 495,93 zł (500 000 zł × 23/123).

Dopuszczalne jest przy tym, aby strony ustaliły, że w zamian za wnoszony aport podatnik wnoszący aport otrzymuje nie tylko udziały i akcje, ale również kwotę zapłaty na pokrycie VAT. Uznać należy, że w takich przypadkach podstawę opodatkowania VAT stanowi wartość nominalna obejmowanych udziałów lub akcji albo ich cena emisyjna, bez pomniejszania o kwotę VAT (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 marca 2025 r., sygn. 0112-KDIL1--2.4012.26.2025.1.PM).

Przykład 5
Spółka z o.o. X przystępująca do spółki z o.o. Y obejmuje w zamian za wnoszony aport udziały spółki Y o wartości nominalnej 500 000 zł. Jako wkład spółka X wnosi teren budowlany o wartości 700 000 zł brutto, którego dostawa jest opodatkowana VAT według stawki 23%. Strony nie ustaliły, że zapłatą za wkład niepieniężny jest wartość emisyjna udziałów lub akcji, lecz ustaliły, że spółka X otrzyma oprócz udziałów kwotę 115 000 zł na pokrycie podatku VAT. W tej sytuacji podstawę opodatkowa-

eprasa.pl cf4c572924

nia z tytułu dokonywanej przez spółkę X dostawy nieruchomości stanowi 500 000 zł, natomiast VAT z tytułu tej dostawy wynosi 115 000 zł.

1.2.2. Ustalenie stawki VAT dla przedmiotu aportu

W przypadku wnoszenia aportu do spółki należy zastosować taką stawkę VAT, jak gdyby była to normalna dostawa czy świadczenie usług. Zazwyczaj będzie to stawka 23%. Jeżeli jednak przedmiotem aportu będą towary i usługi, których dostawa lub wykonanie są opodatkowane stawką obniżoną (5% lub 8%), to należy ją zastosować również do aportu.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, można stosować zwolnienie wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 9, 10, 10a ustawy o VAT, jeśli są spełnione warunki wskazane w tych przepisach. Są to:

- zwolnienie dla nieruchomości, gdy dostawa ma miejsce po pierwszym zasiedleniu; z tego zwolnienia strony umowy mogą zrezygnować,
- zwolnienie dla nieruchomości, od nabycia których nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT,
- zwolnienie dla terenów niezabudowanych, innych niż budowlane.

W art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT przewidziane jest zwolnienie dla dostawy towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Zdaniem organów podatkowych warunek ten jest spełniony, gdy środek trwały był wykorzystywany zarówno do działalności zwolnionej, jak i niepodlegającej VAT lub tylko niepodlegającej VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 stycznia 2016 r., sygn. IPPP2/443-339/14/15-5/S/AO) oraz gdy przy nabyciu tego towaru wystąpił podatek należny (zob. interpretację zmieniającą Szefa KAS z 23 czerwca 2023 r., sygn. DOP7.8101.140.2020.AWCH).

Przykład 6
Gmina wnosi do utworzonej spółki towary, które nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Do tej pory były wykorzystywane do wykonywania czynności niepodlegających VAT. Od ich nabycia gmina nie odliczyła VAT, mimo że był naliczony. Aport ten może korzystać ze zwolnienia wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT.

1.2.3. Fakturowanie aportu

Aport jako dostawa towarów lub usług podlega obowiązkowi fakturowania na normalnych zasadach. Oznacza to, że fakturę należy wystawić najpóźniej 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę, ale nie wcześniej niż 60 dni przed dostawą lub wykonaniem usługi. Nie ma obowiązku wystawienia faktury, gdy wniesienie aportu korzysta ze zwolnienia z VAT. W takim przypadku fakturę wystawiamy obowiązkowo na żądanie spółki zgłoszone w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano dostawy lub wykonano usługę.

eprasa.pl cf4c572924

Należy pamiętać, że jeśli przedmiotem aportu jest kilka różnych towarów lub usług, to każdy przedmiot aportu powinien być wymieniony na fakturze odrębnie. Nie można w polu P_7(nazwa towaru i usługi) struktury FA(3) wpisać np. „aport do spółki z o.o.". Należy wpisać konkretną nazwę, np. „samochód osobowy marki Opel Astra".

Oczywiście można wpisać, z jakiej umowy wynika ten aport, ale jest to informacja dodatkowa, nieobowiązkowa.

Gdy aport korzysta ze zwolnienia, należy wpisać jego podstawę prawną.

1.2.4. Ustalanie obowiązku podatkowego dla aportu

Obowiązek podatkowy, również gdy towar lub usługa są wnoszone aportem, powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Przepisy nie przewidują szczególnych regulacji w tym przypadku.

Dostawa towarów rozumiana jest przez ustawodawcę jako przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W określeniu „jak właściciel" zawiera się możliwość uznania za dostawę faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą. W rozumieniu ustawy o VAT „dostawa" oznacza wszelkiego rodzaju rozporządzanie towarem (sprzedaż, zamianę, darowiznę oraz każdą inną transakcję, która w aspekcie ekonomicznym będzie prowadziła do podobnego rezultatu). TSUE w wyroku w sprawie C-320/88 stwierdził, że dla uznania danej czynności za opodatkowaną dostawę towarów nie ma znaczenia to, czy dochodzi do przeniesienia własności według prawa właściwego dla danego kraju. Dostawa ma miejsce, gdy dochodzi do przeniesienia własności w sensie ekonomicznym. Oznacza to więc, że kluczowym elementem jest przeniesienie praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią.

Gdy przedmiotem aportu są nieruchomości, ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego sprawia wiele problemów. Nie zawsze będzie to data podpisania aktu notarialnego. Jeśli spółce, do której wnoszony jest aport, zostanie wcześniej wydana nieruchomość, to data ta wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego. Tylko wtedy, gdy faktyczne wydanie nieruchomości następuje w dniu podpisania aktu notarialnego, datę powstania obowiązku podatkowego wyznacza dzień podpisania aktu notarialnego.

W przypadku usług wnoszonych aportem zasadniczo o terminie powstania obowiązku podatkowego decyduje moment ich faktycznego wykonania. W przypadku wniesienia znaku towarowego momentem wykonania usługi będzie dzień podpisania umowy aportowej (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 kwietnia 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.106.2018.1.MJ).

1.2.5. Odliczenie VAT z faktury dokumentującej aport

Spółka, która otrzyma fakturę od swojego udziałowca czy akcjonariusza, odlicza z niej VAT na ogólnych zasadach. Oznacza to, że odliczy VAT pod warunkiem, iż wniesione towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

eprasa.pl cf4c572924

Spółka będzie mogła odliczyć VAT w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy u wnoszącego aport, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę, lub za trzy następne miesiące albo dwa następne kwartały.

1.3. Pokrycie udziałów wkładem pieniężnym

Gdy przedmiotem aportu jest wkład pieniężny, czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT, gdyż pieniądze nie są towarem. Dlatego wniesienia wkładu pieniężnego do spółki nie rozliczamy w VAT.

1.4. Rozliczenie umorzenia udziałów lub akcji

Umorzenie udziałów jest czynnością zmierzającą do likwidacji pewnej partii lub wszystkich udziałów. Umorzenie udziałów powoduje w konsekwencji likwidację określonej części kapitału zakładowego albo samych udziałów, gdy umorzenie nie jest połączone z obniżeniem kapitału zakładowego (odbywa się z zysku). Może odbyć się bez wynagrodzenia. Udziałowiec, darując lub sprzedając swoje udziały, nie dokonuje dostawy towarów, o której mowa w art. 7 ustawy o VAT, ani świadczenia usługi, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, na rzecz spółki. Ma to miejsce zarówno wtedy, gdy otrzymuje w zamian wynagrodzenie, jak i wtedy, gdy odbywa się to bez wynagrodzenia. Czynność ta nie podlega opodatkowaniu VAT.

Taki sam charakter ma umorzenie akcji, które także jest czynnością zmierzającą do unicestwienia pewnej partii lub wszystkich akcji i sprowadza się do pozbawienia praw akcjonariusza ucieleśnionych w tych akcjach. Dlatego czynność ta również nie podlega opodatkowaniu VAT.

Zarówno udziałowiec, jak i akcjonariusz, który przekazuje swoje udziały albo akcje na rzecz spółki w celu ich umorzenia, w ogóle nie rozlicza tej transakcji w VAT (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 lipca 2024 r., sygn. 0111-KDIB3--1.4012.289.2024.2.IK).

Problem z rozliczeniem umorzenia powstaje w spółce, gdy przekazuje ona wynagrodzenie udziałowcowi lub akcjonariuszowi. Nie rozlicza VAT, gdy wynagrodzenie ma formę pieniężną. Inaczej wygląda sytuacja, gdy przekazuje towary lub prawa majątkowe na rzecz udziałowca czy akcjonariusza, którego udziały lub akcje umorzono. Nie ma jednolitego stanowiska, jak takie przekazanie powinno zostać rozliczone w VAT. Zdaniem organów podatkowych spółka, przekazując towary lub prawa majątkowe, dokonuje dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz udziałowca czy akcjonariusza (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 marca 2025 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.741.2024.6.AAR).

Po uchwale NSA z 16 listopada 2015 r. w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 6/15), w której sąd zawarł następującą tezę:

eprasa.pl cf4c572924

NSA *Przekazanie nieruchomości wspólnikowi w zamian za nabycie przez spółkę jego udziałów w celu ich umorzenia podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.*

większość sądów zgadza się z tym stanowiskiem (zob. wyrok NSA z 26 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 951/15, oraz wyroki NSA z 28 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 1690/15, i z 8 maja 2019 r., sygn. akt I FSK 1160/14).

Wprawdzie pojawiają się korzystne orzeczenia, ale NSA w wyroku z 26 stycznia 2018 r. (sygn. akt I FSK 609/16) uznał, że nie może przyjąć tez z uchwały NSA, gdyż dotyczyła spółki kapitałowej, a przedmiotem sporu była spółka komandytowa.

Jeśli spółka zamierza stosować się do stanowiska organów podatkowych i większości sądów, powstaje pytanie, jak rozliczyć takie przekazanie, a w szczególności, co stanowi podstawę opodatkowania. Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów niepieniężnych także tu podstawę opodatkowania należy ustalić według zasad wskazanych w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Według tych regulacji na podstawę opodatkowania składa się wszystko, co stanowi zapłatę. W tej sytuacji należy przyjąć, że będzie to wartość nominalna umorzonych udziałów czy akcji pomniejszona o VAT.

Przykład 7
Spółka Alfa nabyła od swojego udziałowca udziały w celu ich umorzenia. Wartość nominalna udziałów wyniosła 150 000 zł. Jako wynagrodzenie spółka przekazała udziałowcowi lokal użytkowy. Jeśli spółka zastosuje się do stanowiska organów podatkowych, podstawa opodatkowania wyniesie 121 951,22 zł (150 000 zł × 100/123), a VAT 28 048,78 zł.

Tak jak w przypadku wnoszenia udziałów również w tej sytuacji dostawa powinna zostać udokumentowana fakturą na ogólnych zasadach.

1.5. Sprzedaż udziałów lub akcji

Gdy udziałowiec czy akcjonariusz sprzedaje swoje akcje albo udziały innemu podmiotowi, również nie rozlicza w VAT tej transakcji, gdyż takiej czynności w większości przypadków nie możemy uznać za działalność gospodarczą podlegającą VAT. Od tej zasady istnieje kilka wyjątków, gdy sprzedaż ta podlega VAT.

Kwestia, czy za działalność gospodarczą można uznać działalność polegającą na posiadaniu i zbywaniu własnych akcji oraz udziałów, była rozpatrywana przez TSUE. W wyrokach w sprawach C-60/90 i C-155/94 oraz w sprawie C-80/95 podkreślono, że samo posiadanie czy emisja udziałów i innych papierów wartościowych co do zasady nie stanowi działalności gospodarczej. Podobnie transakcje finansowe polegające jedynie na sprzedaży udziałów i innych papierów wartościowych, np. jednostek w funduszach inwestycyjnych, w ogóle nie stanowią działalności gospodarczej.

eprasa.pl cf4c572924

Od tej zasady Trybunał przewiduje pewne wyjątki, gdy sprzedaż udziałów czy akcji to działalność gospodarcza podlegająca VAT. Ma to miejsce, gdy:

- posiadacz papierów wartościowych uczestniczy w zarządzaniu spółką, której akcje posiada,
- sprzedaż akcji, udziałów jest prowadzona w ramach działalności maklerskiej i brokerskiej,
- posiadanie udziałów jest bezpośrednim, stałym i koniecznym rozszerzeniem działalności gospodarczej.

W sytuacji gdy w zakres prowadzonej przez sprzedającego działalności gospodarczej nie wchodzi obrót papierami wartościowymi, to czynność samej sprzedaży udziałów innych spółek nie jest traktowana jako działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT. Są to czynności polegające na zarządzaniu własnym portfelem w celu maksymalizacji zwrotu z inwestycji. Nie można również samego nabycia czy sprzedaży udziałów finansowych w innych przedsiębiorstwach traktować jako wykorzystywanie majątku do uzyskiwania z niego dochodów w sposób ciągły.

Obrót ten podlega VAT, gdy jest wykonywany przez podatnika VAT w ramach jego profesjonalnej aktywności. Za działalność rodzącą obowiązki w VAT należy uznać tylko tę działalność, którą można zidentyfikować i zaliczyć do zawodowej płaszczyzny sprzedającego udziały/akcje, np. działalność maklerską czy brokerską.

Również nie każde uczestnictwo w zarządzie przedsiębiorstwa pozwala na uznanie zarządzania za działalność gospodarczą. Ma ona miejsce, gdy udział w zarządzaniu pociąga za sobą przeprowadzenie na rzecz spółki transakcji podlegających opodatkowaniu, takich jak świadczenie usług.

Potwierdził to m.in. WSA w Opolu w wyroku z 25 czerwca 2010 r. (sygn. akt I SA/Op 176/10).

Stanowisko Trybunału uwzględniają również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 czerwca 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1--3.4012.239.2021.2.JM).

2. Kary umowne

Usługą jest każde świadczenie wykonane przez podatnika w ramach działalności, które nie jest dostawą towarów, w tym m.in. zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT). Zatem na zachowanie to składać się może zarówno działanie (uczynienie, wykonanie czegoś na rzecz innej osoby), jak i zaniechanie (nieczynienie bądź tolerowanie, znoszenie określonych stanów rzeczy). W przypadku uznania danego świadczenia za usługę w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT powinien istnieć bezpośredni konsument, beneficjent świadczenia, odnoszący z tego tytułu wymierną korzyść.

Odszkodowanie można uznać za zapłatę za wykonaną usługę podlegającą opodatkowaniu VAT, jeśli:

eprasa.pl cf4c572924

- zaniechanie pewnych czynności za odszkodowaniem przynosi wymierną korzyść konkretnemu podmiotowi, co do której istnieje zgoda stron,
- jedna ze stron transakcji może zostać uznana za bezpośredniego beneficjenta tej czynności,
- związek między otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności musi mieć charakter bezpośredni i na tyle wyraźny, aby można stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie.

Odszkodowania nie podlegają opodatkowaniu VAT, gdy nie są związane z wykonaniem żadnej czynności, która miałaby charakter świadczenia ze strony kontrahenta zobowiązanego do takiego odszkodowania. W związku z tym otrzymanie odszkodowania lub kary umownej za niewykonanie bądź nienależyte wykonanie umowy nie mieści się w ustawowym pojęciu dostawy towarów ani świadczenia usług.

2.1. Wcześniejsze rozwiązanie umowy

Aby ustalić zasady opodatkowania danej czynności, dokonanej w zamian za odszkodowanie, niezbędne jest więc rozstrzygnięcie, czy ta czynność skutkuje uzyskaniem bezpośrednich korzyści przez wypłacającego. Dlatego podatnik, który otrzymuje zapłatę za wcześniejsze rozwiązanie umowy, świadczy usługę podlegającą VAT.

Takie stanowisko zajmują organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 października 2022 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.508.2022.4.RG). Potwierdzenie tego stanowiska znajdziemy też w orzecznictwie sądów. W wyroku z 7 lutego 2014 r. (sygn. akt I FSK 1664/12) NSA uznał, że jeśli czynność wynikająca z kontraktu jest opodatkowana VAT, to rekompensata pieniężna za wcześniejsze rozwiązanie umowy również podlega temu podatkowi.

2.2. Kara za brak biletu

Zdaniem MF kary za brak biletu parkingowego powinny być rozliczone w VAT. Szef KAS zmienił interpretacje, w których organy podatkowe uznawały, że nie należy naliczać VAT od takich opłat. W piśmie Szefa KAS z 15 maja 2023 r. (sygn. DOP7.8101.32.2023.FMLM), który zmienił interpretację indywidualną, czytamy:

MF *Te dwa świadczenia – najem miejsca parkingowego oraz nałożenie kary umownej – są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego i odwrotnie.*

(...) Zatem, przedmiotowa kara umowna w postaci opłaty dodatkowej za brak biletu parkomatowego za wjazd na parking będzie stanowiła wynagrodzenie za świadczenie usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT i w konsekwencji będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 tej ustawy.

eprasa.pl cf4c572924

Należy zwrócić uwagę, że zmienione interpretacje dotyczą firm, które komercyjnie zarządzają parkingami. Dlatego należy uznać, że nie mają zastosowania do samorządów, które pobierają opłaty za parkowanie w pasie drogowym. Wynika to z faktu, że również opłaty za parkowanie pobierane przez gminy nie podlegają VAT (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 maja 2022 r., sygn. 0114-KDIP4--1.4012.127.2022.1.AM).

2.3. Dodatkowe koszty umowy

Wypłata świadczenia wynikającego z dobrowolnej modyfikacji warunków umowy, w tym wydłużenia terminów na wykonanie robót, nie stanowi realizacji roszczeń. Dlatego nie można go uznać za odszkodowanie. W związku z tym podlega opodatkowaniu VAT. Takie stanowisko zajął w piśmie z 12 marca 2025 r. (sygn. DOP7.8101.117.2024. AWCH) Szef KAS, zmieniając indywidualną interpretację w tej sprawie.

3. Obciążanie klienta kosztami

W obrocie gospodarczym często spotykaną praktyką jest „przerzucanie kosztów" na ich faktycznego odbiorcę. Wcale nie jest to takie proste. W praktyce sprawia trudności wielu podatnikom. Trzeba bowiem podjąć decyzję, czy obciążenie kontrahenta kosztami powinno nastąpić poprzez ich refakturowanie, które podlega opodatkowaniu VAT i należy je udokumentować fakturą, czy też stanowi ono jedynie zwrot poniesionych kosztów, który pozostaje poza zakresem VAT, i wymaga potwierdzenia dokumentem innym niż faktura (z reguły notą księgową). Zasadnicza różnica między refakturowaniem a zwrotem kosztów sprowadza się do tego, że w pierwszym przypadku następuje świadczenie usługi przez podmiot refakturujący, natomiast w drugim – nie występuje świadczenie usługi ze względu na brak stosunku zobowiązaniowego, a obciążenie kosztami ma prowadzić w uproszczeniu jedynie do odzyskania pieniędzy.

3.1. Refakturowanie nabytych usług

Jeśli podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi (art. 8 ust. 2a ustawy o VAT). Czynność tę uznaje się więc za świadczenie usługi, która podlega opodatkowaniu, a podstawą jej opodatkowania jest wówczas wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy lub osoby trzeciej, z wyjątkiem kwoty VAT (art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT).

Zasady refakturowania zostały wypracowane przede wszystkim przez doktrynę i orzecznictwo. Obecnie organy podatkowe oraz sądy, określając, czy można refakturować, ustalają, czy refakturowane świadczenie jest świadczeniem odrębnym od świadczenia głównego. Tylko wtedy można dokonać refakturowania.

eprasa.pl cf4c572924

Po spełnieniu tych warunków usługa może być przedmiotem odsprzedaży w drodze refakturowania. Czynność ta jest wówczas dokumentowana tzw. refakturą, czyli zwykłą fakturą wystawioną przez podmiot pośredniczący między usługodawcą a rzeczywistym nabywcą usługi. Z treści faktury może wynikać, że sprzedaż dotyczy refakturowania usług. W tym celu podatnik, podając nazwę usługi, może np. wskazać, że jest to „refakturowanie kosztów usługi zakwaterowania", „refakturowanie kosztów usługi transportowej" itd.

3.1.1. Rozliczenie dodatkowych opłat refakturowanych na najemcę lub dzierżawcę nieruchomości

Wynajmujący, który obciąża najemcę kosztami mediów, może je wliczyć do podstawy opodatkowania usługi najmu lub rozliczyć odrębnie. Istnieje możliwość odrębnej odsprzedaży mediów najemcom, a w konsekwencji refakturowania kosztów mediów na najemców. Sposób rozliczenia VAT od mediów zależy od umowy łączącej strony. Możliwość tę potwierdził Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14.

Jeżeli najemca ma możliwość wyboru dostawcy mediów czy sposobu korzystania z mediów, a kosztami mediów obciążany jest według faktycznego ich zużycia – usługę najmu i dostawę mediów można traktować jak odrębne świadczenia.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 24 maja 2024 r. (sygn. 0111-KDIB3--1.4012.152.2024.2.MG) potwierdził prawo do refakturowania dodatkowych kosztów w następującym stanie faktycznym:

MF *W odniesieniu do opisu sprawy, należy zauważyć, że zgodnie z zawartą Umową najmu Najemcy lokali mieszkalnych i lokali użytkowych obciążani są – odrębnie od wynagrodzenia za usługę najmu – opłatami za media, tj. energię elektryczną, energię cieplną (gaz). Na podstawie faktur otrzymanych od dostawców mediów, wystawiają Państwo na rzecz Najemców faktury z tytułu opłat za media. Refakturując opłaty za media na rzecz Najemców, nie doliczają Państwo marży. Dzięki odrębnym licznikom przypisanych do danego Lokalu oraz w przypadku braku osobnych liczników dotyczących energii cieplnej (gazu), rozliczenie kosztów tej energii cieplnej w Lokalach prowadzone jest w oparciu o powierzchnię użytkową Lokalu (m²) lub liczbę zamieszkujących go osób – możliwe jest określenie rzeczywistego zużycia przez Najemców mediów, takich jak energia elektryczna, energia cieplna (gaz). Tym samym Najemcy ponoszą koszty ww. mediów według ich faktycznego zużycia.*

Wyjątkiem są obecnie takie opłaty, jak: koszty funduszu remontowego, opłaty za wywóz nieczystości, opłaty za utrzymanie części wspólnych budynku, wydatki na utrzymanie pylonu reklamowego, podatek od nieruchomości, opłaty z tytułu wieczystego użytkowania oraz koszty ubezpieczenia budynku (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6 lutego 2025 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.641.2024.3.KK). Oznacza to, że powinny być wliczone do podstawy opodatkowania usługi najmu i opodatkowane tą samą stawką VAT. Nie powinny być wyodrębniane na fakturze.

eprasa.pl cf4c572924

Organy podatkowe dopuszczają refakturowanie kosztów wywozu śmieci, gdy wynajmujący ponosi je na podstawie zawartej umowy, a nie uchwały rady gminy (zob. pismo Dyrektora KIS z 24 maja 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.172.2023.1.AWY)

Przykład 8
Umowa najmu lokalu użytkowego przewiduje miesięczny czynsz w wysokości 2000 zł netto oraz że najemca jest obowiązany do zwracania wynajmującemu kosztów wywozu śmieci w kwocie 140 zł miesięcznie ponoszonych na podstawie uchwały rady gminy, a także przypadającej na wynajmowany lokal części opłaty za wieczyste użytkowanie w kwocie 30 zł miesięcznie. W tej sytuacji kosztami wywozu śmieci oraz wieczystego użytkowania wynajmujący powinien obciążać najemcę poprzez doliczenie tych kwot do podstawy opodatkowania usług najmu, a więc wystawianie faktur za najem na kwotę 2170 zł netto + 499,10 zł VAT.

3.1.2. Refakturowanie na leasingobiorcę kosztów ubezpieczenia przedmiotu leasingu

Usługa ubezpieczenia i usługa leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem. Kwestię tę ostatecznie rozstrzygnął TSUE w wyroku z 17 stycznia 2013 r. w sprawie BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. C-224/11). TSUE uznał, że:

TSUE *Usługa ubezpieczenia przedmiotu leasingu i usługa leasingu co do zasady stanowią usługi odrębne i niezależne do celów podatku od wartości dodanej. Do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy w świetle szczególnych okoliczności postępowania głównego dane czynności są w takim stopniu powiązane ze sobą, że należy je traktować jako stanowiące jedną usługę, czy też przeciwnie – stanowią one usługi odrębne.*

Również organy podatkowe pod wpływem tego wyroku uznają, że usługa ubezpieczenia i leasingu to odrębne świadczenia. Dlatego ubezpieczenie może być refakturowane ze zwolnieniem (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lutego 2016 r., sygn. IPPP1/4512-1132/15-4/AŻ).

3.1.3. Obciążenie klienta kosztami usługi noclegowej

Z art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wynika, że podatnik nabywający usługę noclegową nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury. Od tej zasady przewidziano wyjątek. Przysługuje prawo do odliczenia VAT od usług noclegowych, które zostaną odsprzedane i refakturowane na nabywcę.

3.2. Zwrot kosztów kontrahentowi

Obciążenie kontrahenta kosztami nie w każdym przypadku powoduje konieczność ich opodatkowania i udokumentowania fakturą. Pojęcie „usługa” obejmuje świadczenia

eprasa.pl cf4c572924

wzajemne, wobec czego tylko świadczenia oparte na stosunku zobowiązaniowym powinny być opodatkowane VAT.

Natomiast świadczenie pieniężne, które nie stanowi wynagrodzenia za wykonaną usługę, pozostaje poza zakresem VAT i powinno zostać potwierdzone dokumentem innym niż faktura (np. notą księgową). Przykładem takiej sytuacji może być zwrot kosztów o charakterze sankcyjno-odszkodowawczym, a także zwrot opłat za czynności urzędowe.

3.2.1. Obciążanie klienta opłatą skarbową, opłatą sądową i innymi opłatami za czynności urzędowe

Przedsiębiorcy świadczący usługi prawne na rzecz innych podmiotów (jak np. radcowie prawni, adwokaci, doradcy podatkowi), a także inni usługodawcy świadczący usługi związane z postępowaniami administracyjnymi często mają wątpliwości, w jaki sposób obciążać klientów za różnego rodzaju opłaty urzędowe, które są związane z prowadzonymi przez nich postępowaniami.

Problem sprowadza się do ustalenia, czy te dodatkowe opłaty urzędowe uznać za:

- element uzupełniający świadczenia głównego (np. usługi prawnej) podwyższający podstawę opodatkowania z tytułu sprzedaży usługi zasadniczej, opodatkowany według stawki właściwej dla tej usługi,
- samodzielną usługę zwolnioną z VAT,
- czynność pozostającą poza zakresem przepisów o VAT.

Dla rozstrzygnięcia tej kwestii niezbędne jest ustalenie, co wchodzi w skład podstawy opodatkowania VAT. Z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Natomiast z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Regulacja ta jest odpowiednikiem art. 79 lit. c dyrektywy 2006/112/WE. Warto w tym miejscu podkreślić, że o ile regulacja krajowa zawiera ogólnie sformułowany warunek udokumentowania zwrotu wydatków dokonanych w imieniu i na rzecz klienta, o tyle wskazana regulacja unijna precyzuje, że podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę tych kosztów.

Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawnia podatnika do poniesienia opłaty urzędowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa),
- opłata urzędowa zostałaby co prawda uregulowana przez podatnika, ale poniesienie tego wydatku było działaniem na rzecz klienta,

eprasa.pl cf4c572924

- umowa zawarta między stronami nie przewiduje wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty urzędowej w imieniu i na rzecz klienta,
- podatnik posiada dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty urzędowej

– wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez podatnika kosztów opłat urzędowych pozostanie poza zakresem VAT.

Podatnik, ponosząc te wydatki w imieniu i na rzecz klienta, występuje jako swego rodzaju pośrednik, a otrzymany przez niego zwrot wydatków:

- nie stanowi świadczenia usługi, o której mowa w art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (podatnik w tym przypadku nie działa we własnym imieniu, ale w imieniu klienta),
- jest elementem wyłączonym z podstawy opodatkowania VAT zgodnie z art. 29 ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT.

Po spełnieniu wymienionych warunków zwrot wydatków z tytułu opłat urzędowych nie stanowi elementu wynagrodzenia za świadczoną usługę. Wartość nominalna opłat urzędowych nie jest wówczas uwzględniana w cenie usługi zasadniczej świadczonej na rzecz klienta.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 maja 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.174.2018.1.AK).

Ze względu na fakt, że zwrot wydatków poniesionych z tytułu wymienionych opłat urzędowych pozostaje poza zakresem ustawy o VAT, obciążenie nimi klienta nie może zostać udokumentowane fakturą, która służy do potwierdzania czynności podlegających VAT. Brak opodatkowania czynności zwalnia również podatnika z obowiązku zaewidencjonowania przy użyciu kasy fiskalnej i wydania paragonu fiskalnego. Wobec tego do rozliczeń z klientami w zakresie zwrotu wydatków z tytułu wymienionych opłat trzeba stosować inne dokumenty, np. noty księgowe.

3.2.2. Obciążenie opłatą pocztową pobraną za wysłanie towaru do klienta

Jeżeli dostawca wysyła towar do klienta za pośrednictwem publicznego operatora pocztowego, wówczas jest obciążany opłatą pocztową, która jest zwolniona z VAT. Nie może jej jednak refakturować ze zwolnieniem. Po pierwsze, objęcie usług pocztowych tym zwolnieniem ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT, zwolnieniem z VAT objęte są powszechne usługi pocztowe oraz dostawa towarów ściśle z tymi usługami związana – realizowane przez operatora obowiązanego do świadczenia takich usług. Zwolnienie to ma więc zastosowanie wyłącznie do usług pocztowych świadczonych przez Pocztę Polską SA, która jest wyznaczona do świadczenia usług powszechnych. Charakter tego zwolnienia wyklucza jego stosowanie przez inne podmioty, tj. niebędące pocztą państwową. Z tego powodu podatnik, który wysyła towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować zwolnienia z VAT do usługi pocztowej. Po drugie, usługa wysyłki stanowi świadczenie pomocnicze do świadczenia głównego. Dlatego nie może być refakturowana.

eprasa.pl cf4c572924

W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona. Dostawa towarów (świadczenie główne) stanowi wraz z opłatą pocztową (świadczenie dodatkowe) świadczenie kompleksowe opodatkowane jedną stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego (dostawy towarów).

WAŻNE! Sprzedawca, który wysyła towar klientowi za pośrednictwem Poczty Polskiej, nie może zastosować zwolnienia z VAT do refakturowanej usługi pocztowej, której kosztami obciąża klienta. W takim przypadku opłatę pocztową należy opodatkować według stawki VAT przynależnej dostawie towarów, w związku z którą opłata ta została poniesiona.

Możliwe jest jednak przyjęcie innego rozwiązania, na podstawie którego obciążenie klienta opłatą pocztową będzie pozostawało całkowicie poza zakresem VAT. Obciążenie opłatą pocztową nie będzie podlegało VAT wówczas, gdy usługa zostanie nabyta przez firmę wysyłkową w imieniu i na rzecz klienta. Taka sytuacja wystąpi wtedy, gdy klient dokonujący zakupu towarów udzieli firmie wysyłkowej pełnomocnictwa do zawarcia w jego imieniu i na jego rachunek umowy o świadczenie usług z operatorem pocztowym. Rozwiązanie to znajduje obecnie podstawę w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, z którego wynika, że do podstawy opodatkowania nie wlicza się kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy, które stanowią zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Jeżeli więc:

- umowa zawarta z klientem uprawniałaby firmę wysyłkową do poniesienia opłaty pocztowej w imieniu klienta (najlepiej na podstawie udzielonego pełnomocnictwa, np. poprzez akceptację regulaminu sklepu),
- wydatek na tę opłatę zostałby uregulowany przez tę firmę, ale jego poniesienie byłoby działaniem na rzecz klienta,
- umowa między stronami nie przewidywałaby wynagrodzenia z tytułu uregulowania opłaty pocztowej w imieniu i na rzecz klienta,
- firma wysyłkowa posiadałaby dowód na poniesienie rzeczywistej kwoty kosztów opłaty pocztowej

– wówczas zwrot faktycznie poniesionych przez firmę wysyłkową kosztów opłaty pocztowej pozostanie poza zakresem VAT.

Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie z 22 października 2015 r. (sygn. ITPP1/4512-795/15/IK) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał, że w przypadku gdy podatnik będzie posiadał upoważnienie (pełnomocnictwo) do zawarcia umowy o świadczenie usługi w imieniu i na rachunek kupującego, to otrzymane z tego tytułu kwoty od nabywcy należy uznać za zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy.

eprasa.pl cf4c572924

4. Umowy barterowe

Transakcja barterowa w najprostszym ujęciu polega na tym, że jeden podmiot otrzymuje od drugiego podmiotu określone dobro (towar lub usługę), w zamian za co przekazuje temu drugiemu podmiotowi inne dobro (towar lub usługę) o takiej samej lub zbliżonej wartości. Istota transakcji barterowej sprowadza się do wymiany dóbr między podmiotami bez udziału pieniędzy, przy czym dobra będące przedmiotem tej wymiany mają dla stron porównywalną wartość. Obie strony transakcji barterowej występują jednocześnie w roli sprzedawcy i nabywcy. Obie strony są także wobec siebie jednocześnie wierzycielem i dłużnikiem.

W przypadku transakcji barterowej odpłatność nie ma charakteru pieniężnego. Zapłata za dostawę towaru (wykonaną usługę) następuje w formie ekwiwalentnego świadczenia w naturze. Odpłatność za dostarczone dobra polega na otrzymaniu wynagrodzenia w postaci towaru lub usługi.

Tym samym transakcje wynikające z umowy barterowej, mimo że zapłata za nie następuje bez udziału pieniądza, są czynnościami odpłatnymi, które podlegają opodatkowaniu VAT. Brak zapłaty w pieniądzu nie powoduje, że czynność tę należy kwalifikować jako nieodpłatne przekazanie towarów czy nieodpłatne świadczenie usług, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. W transakcji barterowej przedmiotem opodatkowania jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi. Dla uznania czynności za odpłatną wystarczające jest bowiem, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność.

4.1. Ustalenie podstawy opodatkowania dla świadczeń barterowych

Podstawa opodatkowania transakcji barterowych jest ustalana na zasadach ogólnych określonych przez art. 29a ust. 1 i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT. Za podstawę tę należy uznać 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 wyjątkiem kwoty VAT). Oznacza to, że w przypadku sprzedaży barterowej podstawą opodatkowania nie jest już wartość rynkowa towarów lub usług, będących przedmiotem sprzedaży, ale faktyczna wartość otrzymanej lub należnej z tego tytułu zapłaty. Dzieje się tak nawet wówczas, gdy wartość rzeczowej zapłaty otrzymanej w ramach barteru nie odpowiada wartości rynkowej dostarczonych towarów lub wykonanych usług, a między stronami transakcji nie występują powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 9
Firma A kupiła towar o wartości 2000 zł (plus VAT według stawki 23%). Towar ten, na podstawie umowy barteru, wydała firmie B. Z kolei firma B wykonała na rzecz firmy A świadczenie wzajemne w postaci usługi o wartości 1000 zł (plus VAT według stawki 23%). Strony uznały, że wzajemne świadczenia mają taką samą wartość, tj. odpowiadają kwocie 1000 zł (bez VAT). Pomiędzy stronami nie zachodzą powiązania, o których mowa w art. 32 ustawy o VAT. Firma A wydała towar firmie B za wartość niższą niż cena zakupu tego towaru. Mimo że wartość rynkowa towaru dostarczonego firmie B jest wyższa od faktycznej zapłaty otrzymanej przez firmę A w formie rzeczowej, podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towaru stanowi faktyczna zapłata w postaci otrzymanej usługi o wartości netto 1000 zł.

4.1.1. Ustalenie podstawy opodatkowania, gdy bilans jest zerowy

W przypadku transakcji barterowej, w której uczestniczą dwie strony, obrót występuje u każdej z nich w wysokości całej należnej kwoty (zapłaty) z tytułu dostawy towaru czy świadczenia usługi. Fakt, że świadczenia te są sobie równe i ekonomiczny bilans transakcji wychodzi na zero, nie powoduje, że transakcji w ogóle nie trzeba opodatkować, wychodząc np. z założenia, że fiskus na niej ani nie straci, ani nie zarobi. Podstawę opodatkowania stanowi cała zapłata otrzymana lub należna za wydany towar czy wykonaną usługę, pomniejszona o kwotę VAT.

Przykład 10
Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Wartość kosztorysowa robót budowlanych wykonanych przez kontrahenta stanowiła kwotę 200 000 zł (bez VAT). Natomiast wartość rur kanalizacyjnych, według cen sprzedaży stosowanych przez hurtownika wobec pozostałych klientów, wynosiła 220 000 zł. Właściciel hurtowni udzielił kontrahentowi rabatu z tytułu sprzedaży rur kanalizacyjnych ze względu na wysokość obrotów zrealizowanych w roku kalendarzowym. Podstawą udzielenia rabatu był regulamin promocji stosowany wobec klientów hurtowni.
Przedsiębiorca dokonujący dostawy rur kanalizacyjnych na podstawie umowy barterowej ustalił podstawę opodatkowania po udzieleniu rabatu w kwocie 200 000 zł (bez VAT). Kontrahent przedsiębiorcy ustalił podstawę opodatkowania z tytułu wykonania robót budowlanych w tej samej wysokości. Dla każdej ze stron transakcji kwota 200 000 zł stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

eprasa.pl cf4c572924

4.1.2. Ustalenie podstawy opodatkowania, jeżeli bilans transakcji nie jest zerowy

Na ogół transakcja barterowa polega na wymianie dóbr o takiej samej wartości. Jednak nie ma też przeszkód, aby świadczenia te nie były sobie równe. Jeżeli w wyniku wymiany dóbr między stronami umowy barterowej dojdzie do sytuacji, w której kontrahenci dokonają wymiany towarów lub usług o nierównej wartości, w efekcie czego jeden z kontrahentów zostanie zobowiązany do dopłaty różnicy w formie pieniężnej, błędem będzie określenie przez jedną ze stron transakcji (której świadczenie miało wyższą wartość) podstawy opodatkowania jako różnicy między wzajemnymi świadczeniami.

Przykład 11
W ramach wymiany barterowej dwie strony zobowiązały się do wymiany towarów o nierównej wartości. Firma A wydała firmie B towary o wartości netto 6000 zł (plus VAT według stawki 23%). Z kolei firma B w tym samym dniu wydała firmie A towary o wartości netto 7000 zł (plus VAT według stawki 23%). Zgodnie z umownymi postanowieniami firma A z tytułu tej wymiany była zobowiązana dopłacić firmie B kwotę 1230 zł (1000 zł plus VAT według stawki 23%).
Dopłata miała nastąpić w formie pieniężnej. Dla firmy A podstawę opodatkowania stanowi kwota 7000 zł. Również dla firmy B podstawę opodatkowania stanowi kwota 7000 zł. Błędem byłoby przyjęcie przez firmę B za podstawę opodatkowania różnicy między świadczeniami wzajemnymi w wysokości 1000 zł (7000 zł – 6000 zł) i uznanie przez firmę A, że jej dostawa towarów (o niższej wartości) w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

4.2. Ustalenie daty powstania obowiązku podatkowego

Obowiązek podatkowy powstaje:
- w dniu otrzymania zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty) – gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT), lub
- w dniu dokonania dostawy towarów albo wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

Od tych zasad przewidziano wyjątki w art. 19a ust. 5 ustawy o VAT, które w przypadku umów barterowych nie będą często stosowane, ale nie można ich wykluczyć w ogóle, gdyż transakcje barterowe rozliczamy jak zwykłe transakcje, a przepisy nie wskazują, co nie może być przedmiotem barteru. Wśród tych wyjątków są np. usługi budowlane świadczone na rzecz podatnika.

Przykład 12
Hurtownia artykułów instalacyjno-sanitarnych w ramach transakcji barterowej dokonała dostawy rur kanalizacyjnych dla swojego kontrahenta. Z kolei kontrahent – spół-

eprasa.pl cf4c572924

ka ALFA – wykonał na rzecz hurtowni usługę budowlaną (przekazane przez hurtownię rury kanalizacyjne nie były wykorzystywane do usług budowlanych będących przedmiotem umowy barterowej). Spółka wykonała usługę 25 kwietnia, a fakturę wystawiła 6 maja. Natomiast hurtownia wydała rury 12 maja. W tym przypadku dla:

- spółki – obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury, tj. 6 maja (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT),
- hurtowni – zdaniem organów podatkowych obowiązek podatkowy powstał w dniu wykonania usługi, czyli 25 kwietnia, gdyż należy uznać, że hurtownia w tym dniu otrzymała zaliczkę (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Czynnością, która w obrocie gospodarczym najczęściej wyznacza datę powstania obowiązku podatkowego, jest dostawa towarów lub wykonanie usługi. Gdy spełnienie świadczenia następuje w tym samym dniu, również obowiązek podatkowy powstaje w tym samym dniu.

Reguła ta ma zastosowanie, gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych.

Przykład 13
W ramach wymiany barterowej dwie strony zobowiązały się do wymiany towarów o wartości netto 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%). Zgodnie z postanowieniami umowy wzajemne wydanie towarów nastąpiło tego samego dnia, tj. 28 lipca. Oznacza to, że każda ze stron transakcji dla czynności wydania towarów o wartości 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%) rozpoznała obowiązek podatkowy 28 lipca.

Umowa barterowa należy do umów wzajemnych, a świadczenia wynikające z umów wzajemnych powinny być spełnione jednocześnie, chyba że z umowy wynika, iż jedna ze stron jest zobowiązana do wcześniejszego świadczenia (art. 488 § 1 k.c.). W praktyce może więc wystąpić taka sytuacja, że zgodnie z postanowieniami umowy świadczenie jednej strony będzie wyprzedzało świadczenie drugiej strony.

4.2.1. Rozliczenie VAT przez stronę umowy, która wcześniej otrzyma świadczenie

Jak już zostało powiedziane, w transakcji barterowej otrzymanie towaru lub usługi jest uznawane za otrzymanie zapłaty za wykonanie świadczenia wzajemnego.

Może w związku z tym pojawiać się wątpliwość, czy podmiot, na rzecz którego świadczenie zostanie wykonane wcześniej, nie powinien go traktować jako zaliczki na poczet mającej nastąpić dostawy towarów lub świadczenia usług. Organy podatkowe uznają, że wcześniejsze wykonanie usługi lub dostawy to zaliczka dla nabywcy. Takie stanowisko znajdziemy m.in. w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 stycznia 2022 r. (sygn. 0114-KDIP4-1.4012.437.2021.1.RMA) oraz z 23 sierpnia 2023 r. (sygn. 0114-KDIP4-1.4012.333.2023.1.AM).

eprasa.pl cf4c572924

Z tym stanowiskiem trudno się zgodzić. Nie mamy tu bowiem do czynienia z zaliczką wpłaconą w formie pieniężnej, lecz z wykonaniem konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Czynność ta nie powinna być uznawana za zaliczkę w rozumieniu ustawowym. Uprawnione będzie zatem stwierdzenie, że przy umowie barterowej obowiązek podatkowy w VAT powinien zostać ustalony odrębnie dla każdej z realizowanych czynności, wyłącznie na podstawie przedmiotu tej czynności. Nie należy uwzględniać, kiedy zostało wykonane świadczenie wzajemne.

Stanowisko takie znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. W wyroku NSA z 4 marca 2016 r. (sygn. akt I FSK 1747/14) skład orzekający, rozpatrując skargę kasacyjną, uznał za prawidłowe stanowisko WSA w Poznaniu, według którego:

WSA *(...) w przypadku czynności wykonywanych w ramach barteru, u obu stron transakcji występuje podatek należny. Podatek ten powinien zostać wykazany w deklaracjach i rozliczony na zasadach ogólnych przez obie strony. Dotyczy to również sytuacji, gdy świadczenia w ramach umowy wykonywane są w różnych okresach rozliczeniowych. W takim przypadku każda ze stron rozlicza podatek w deklaracji składanej za okres, w którym powstał u niej obowiązek podatkowy, niezależnie od tego, czy obowiązek taki powstał u drugiej strony transakcji.*

Przykład 14
Strony zawarły umowę barteru, z której wynika, że firma ABC 28 kwietnia wykona usługę doradczą o wartości 6000 zł dla firmy XYZ. Z kolei firma XYZ 10 maja dokona dostawy towarów o wartości 6000 zł na rzecz firmy ABC.
Zdaniem organów podatkowych zarówno dla firmy ABC, jak i XYZ obowiązek podatkowy powstał 28 kwietnia.

4.3. Dokumentowanie transakcji barterowych

Zasady dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywanych w ramach transakcji barterowych nie różnią się od ogólnych zasad dokumentowania innych czynności podlegających ustawie o VAT. Gdy obie strony transakcji barterowej są podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą (podatnikami VAT), ciąży na nich obowiązek wystawienia faktury. Jeśli obowiązek podatkowy dla dokonanej dostawy lub wykonanej usługi powstaje na zasadach ogólnych, to fakturę wystawia się (art. 106i ust. 1 i 7 ustawy o VAT):

- nie wcześniej niż 60 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi,
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 15
Zgodnie z postanowieniami umowy barterowej firmy ALFA i BETA zobowiązały się do wymiany towarów o wartości netto 10 000 zł (plus VAT według stawki 23%). Wymiana towarowa nastąpiła 10 maja. Firma ALFA powinna zafakturować dokonaną przez siebie dostawę towarów w okresie do 15 czerwca. W tym samym terminie fakturę powinna wystawić firma BETA.

Gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych, również dla większości tych usług przewidziano specjalne terminy fakturowania (art. 106i ust. 3 ustawy o VAT). Dla usług budowlanych, w przypadku których nabywcą jest inny podatnik, fakturę mamy obowiązek wystawić nie później niż 30 dnia od dnia wykonania usługi.

Jeśli jedną ze stron umowy jest podatnik zwolniony z VAT, to ma on obowiązek wystawienia faktury tylko wtedy, gdy druga strona zgłosi takie żądanie w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę (art. 106b ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

4.4. Odliczanie VAT z faktur dokumentujących transakcje barterowe

W przypadku nabycia towarów i usług w ramach transakcji barterowej, które zostały udokumentowane fakturą, prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje na zasadach ogólnych. Jeżeli nabyte towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych, to przysługuje mu prawo do odliczenia podatku naliczonego, który wynika z otrzymanej faktury. Zgodnie z art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT powstaje ono w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, lecz nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę.

Jeżeli nabywca nie dokonał odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym powstało prawo do odliczenia, to może to uczynić w deklaracji podatkowej składanej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, gdy rozlicza się kwartalnie, lub za jeden z trzech następnych okresów, gdy rozlicza się miesięcznie.

Przykład 16
Na podstawie umowy barterowej dwa przedsiębiorstwa, zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni, zobowiązały się do wymiany usług, przy czym świadczenia te zostały uznane przez nie za ekwiwalentne. Firma ALFA świadczyła na rzecz firmy BETA usługę holowania auta (usługa została wykonana 15 kwietnia), natomiast firma BETA 24 kwietnia wykonała dla kontrahenta usługę reklamową. Dla obu świadczeń obowiązek podatkowy powstał w kwietniu.
Firma ALFA otrzymała w maju fakturę stwierdzającą nabycie usługi reklamowej. Może odliczyć zawartą w niej kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za maj, czerwiec,

eprasa.pl cf4c572924

lipiec lub sierpień. Natomiast fakturę stwierdzającą nabycie usługi holowania auta firma BETA otrzymała jeszcze w kwietniu. Wobec tego ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, która wynika z otrzymanej faktury, w rozliczeniu za kwiecień, maj, czerwiec lub lipiec.

5. VAT od kaucji za sprzedaż w opakowaniu zwrotnym

Obowiązującą w VAT zasadą jest, że koszty opakowań, którymi obciążani są nabywcy towarów, stanowią element podstawy opodatkowania dostaw towarów. Wyjątek stanowi sytuacja, gdy podatnik dokona dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towaru. Wówczas – zgodnie z art. 29a ust. 11 ustawy o VAT – wartość opakowania nie jest wliczana do podstawy opodatkowania. Jednocześnie w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania w terminie określonym przepisami art. 29a ust. 12 pkt 1 i 2 ustawy o VAT, tj.:

- w dniu następującym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot opakowania, albo
- 60 dnia od dnia wydania opakowania,

podstawa opodatkowania jest podwyższana o wartość tego opakowania.

Przepisy te nie dotyczą jednak opakowań na napoje sprzedawanych systemem kaucyjnym, o którym mowa w ustawie z 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi.

Przez system kaucyjny rozumiany jest system wskazany w art. 8 pkt 13a ustawy z 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi. Według tego systemu przy sprzedaży napojów w opakowaniach jednorazowego albo wielokrotnego użytku wymienionych w załączniku nr 1a do tej ustawy pobierana będzie kaucja, zwracana użytkownikowi końcowemu w momencie zwrotu odpowiednio opakowania objętego systemem kaucyjnym albo odpadu opakowaniowego powstałego z opakowania objętego systemem kaucyjnym.

VAT od opakowań kaucyjnych jest rozliczany inaczej, mimo że również w tym przypadku obowiązuje zasada, że do podstawy opodatkowania VAT nie wlicza się kaucji pobieranej za opakowania objęte systemem kaucyjnym, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w tym opakowaniu.

Oznacza to, że pobór kaucji na każdym etapie obrotu w łańcuchu dostaw nie jest opodatkowany VAT. Przykładowo podatnik będący hurtownikiem, który kupuje napoje w opakowaniach od wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje, a następnie sprzedaje je do jednostki handlowej i pobierze kaucję od tych opakowań, nie wlicza jej do podstawy opodatkowania VAT. Podobna zasada obowiązuje w całym łańcuchu dostaw – VAT nie wystąpi również między jednostką handlową a użytkownikiem końcowym.

eprasa.pl cf4c572924

Zmieniły się natomiast zasady rozliczeń VAT, gdy klient nie zwróci opakowania i kaucja zostanie zatrzymana. Do rozliczenia VAT z tego tytułu zostały wyznaczone dwa podmioty: podmiot reprezentujący i podmiot wprowadzający napoje w opakowaniach.

5.1. Obowiązki podmiotu reprezentującego

Podmiot reprezentujący jest obowiązany do obliczenia i pobrania VAT od niezwróconej kaucji oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Obowiązek taki został nałożony na podmiot reprezentujący jako płatnika VAT, który prowadzi system kaucyjny (art. 17b ustawy o VAT).

Podmiot ten, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, musi obliczyć i wpłacić VAT na rachunek właściwego urzędu skarbowego VAT w terminie do ostatniego dnia miesiąca następującego po roku, dla którego ustalono różnicę między wartością kaucji pobranej za opakowania objęte systemem kaucyjnym, wprowadzone do obrotu w danym roku, a wartością kaucji oddanej w związku ze zwrotem opakowań lub odpadów opakowaniowych do podmiotu reprezentującego w danym roku. Okresem rozliczeniowym jest rok.

Podmiot reprezentujący dokonuje płatności VAT na mikrorachunek wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje. W przypadku umów zawartych z wieloma wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje konieczne jest osobne rozliczenie dla każdego z nich oraz wpłata VAT na odrębne mikrorachunki podatkowe tych wprowadzających.

Podmiot reprezentujący nie składa w związku z dokonywaną wpłatą dodatkowych informacji do urzędu skarbowego. Jak wynika z objaśnień podatkowych z 29 sierpnia 2025 r., kwota wpłaconego VAT z tytułu niezwróconej kaucji nie jest również wykazywana w JPK_VAT składanym przez podmiot reprezentujący z tytułu wykonywania innych czynności, dla których został on uznany za podatnika VAT.

5.2. Obowiązki podatnika wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje

Nałożenie na podmiot reprezentujący obowiązków płatnika VAT nie wyłączyło obowiązków związanych z rozliczeniem VAT przez podatnika wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje.

VAT powstały w związku z niezwróceniem opakowań lub odpadów opakowaniowych jest wykazywany w JPK_V7 tego podatnika.

Podatnik wprowadzający rozlicza VAT od niezwróconej kaucji w JPK_VAT przez wykazanie podstawy opodatkowania oraz kwoty VAT w polach właściwych dla danej stawki (poz. od K_15 do K_20 części ewidencyjnej oraz poz. od P_15 do P_20 w części deklaracyjnej JPK_V7M i JPK_V7K). O tym, w jakiej pozycji dokonać rozliczenia, decyduje staw-

eprasa.pl cf4c572924

ka VAT na produkt, który został sprzedany w opakowaniu zwrotnym. Kaucja podlega opodatkowaniu tą samą stawką.

Ponadto podatnik ten uwzględni zsumowaną wartość podatku wyliczoną z tytułu niezwróconych w danym roku opakowań lub odpadów opakowaniowych w nowo dodanej w strukturze logicznej JPK_VAT w poz. P_360.

W końcowym rozliczeniu kwota z poz. P_360 pomniejszy wartość zobowiązania podatnika wprowadzającego w poz. P_38. Kwota podlegająca wpłacie przez podmiot reprezentujący z tytułu kaucji nie zwiększy zatem zobowiązania podatnika (wprowadzającego produkty), który ma obowiązek wykazać kaucję w swoim rozliczeniu.

W przypadku niezwrócenia do podmiotu reprezentującego opakowania czy odpadu opakowaniowego objętych systemem kaucyjnym wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje musi podwyższyć podstawę opodatkowania w JPK_V7 składanym za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji.

Podstawa opodatkowania jest podwyższana o różnicę między wartością pobranej kaucji za wprowadzone do obrotu w danym roku opakowania objęte systemem kaucyjnym, a wartością oddanej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe zwrócone do podmiotu reprezentującego w danym roku, ustaloną na ostatni dzień roku. Kwota tej różnicy jest kwotą brutto.

Rozliczenie kaucji może zostać rozłożone na lata, jeżeli w danym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu będzie mniejsza niż wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem, zwróconych do podmiotu reprezentującego. W takim przypadku wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje uwzględnia tę różnicę przy ustaleniu podstawy opodatkowania dla:

1) kolejnego roku albo
2) lat następujących po kolejnym roku, jeżeli w kolejnym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje będzie mniejsza niż łączna wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem, zwróconych do podmiotu reprezentującego, oraz wartość różnicy wynikającej z roku poprzedniego.

5.3. Ewidencja opakowań i kaucji

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot reprezentujący są zobowiązani:

- prowadzić ewidencję w postaci elektronicznej,
- udostępniać ewidencję drogą elektroniczną na każde żądanie organu podatkowego,

eprasa.pl cf4c572924

- przechowywać ewidencję przez okres pięciu lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który ustalono podstawę opodatkowania wynikającą z różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym wprowadzone do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku.

Ewidencja musi zawierać dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania VAT, w tym o:

- wprowadzonych do obrotu opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań, oraz o ich liczbie,
- wartości pobranej kaucji w danym roku,
- zwróconych opakowaniach i odpadach opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje opakowań lub odpadów opakowaniowych, oraz o ich liczbie,
- wartości zwróconej kaucji w danym roku.

Ewidencja podmiotu reprezentującego musi być prowadzona z podziałem na wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje.

6. Opodatkowanie sprzedaży bonów

Zasady opodatkowania bonów są uzależnione od tego, czy jest to bon jednego czy różnego przeznaczenia. Przy korzystaniu z bonu, w zależności od jego rodzaju, VAT jest naliczany w chwili transferu bonu albo w chwili skorzystania z bonu.

W art. 2 pkt 41–45 ustawy o VAT zdefiniowano pojęcia związane z obrotem bonami. I tak przez:

- bon – rozumie się instrument, z którym wiąże się obowiązek jego przyjęcia jako wynagrodzenia lub części wynagrodzenia za dostawę towarów lub świadczenie usług, w przypadku którego towary, które mają zostać dostarczone, lub usługi, które mają zostać wykonane, albo tożsamość potencjalnych dostawców lub usługodawców są wskazane w samym instrumencie bądź określone w powiązanej dokumentacji, w tym w warunkach wykorzystania tego instrumentu;
- emisję bonu – rozumie się pierwsze wprowadzenie bonu do obrotu;
- bon jednego przeznaczenia – rozumie się bon, w przypadku którego miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług są znane w chwili emisji tego bonu;
- bon różnego przeznaczenia – rozumie się bon inny niż bon jednego przeznaczenia;
- transfer bonu – rozumie się emisję bonu oraz każde przekazanie tego bonu po jego emisji.

Omawiane zasady dotyczą wyłącznie bonów, które można wymienić na towary lub usługi. Zasadom tym nie powinny podlegać zatem instrumenty uprawniające posiadacza do zniżki przy zakupie towarów lub usług, ale nieuprawniające do otrzy-

eprasa.pl cf4c572924

mania takich towarów lub usług. A zatem definicja bonów nie obejmuje kuponów zniżkowych czy rabatowych, które uprawniają np. do 10% zniżki przy zakupie towarów lub usług.

Bon może mieć formę materialną lub elektroniczną. Przykładem formy materialnej jest klasyczny papierowy bon np. na zakup książki. Natomiast przykładem formy elektronicznej bonu może być odbierany drogą elektroniczną kod kreskowy. Za bony nie uznajemy biletów za transport, biletów wstępu do kin, muzeów, znaczków pocztowych i tym podobnych.

6.1. Bony jednego przeznaczenia (SPV)

Dokonując analizy definicji ustawowej bonu jednego przeznaczenia, należy uznać, że bon musi spełnić następujące warunki, aby można było go zaklasyfikować do tej kategorii:

- miejsce dostawy towarów lub świadczenia usług, których bon dotyczy, oraz
- kwota należnego podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze z tytułu dostawy tych towarów lub świadczenia tych usług

– są znane w chwili emisji tego bonu.

Każdy transfer bonu jednego przeznaczenia podlega opodatkowaniu VAT. Gdy transfer bonu jest dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, uznaje się, że dokonał dostawy towarów lub świadczenia usług, których ten bon dotyczy (art. 8a ustawy o VAT). Zasada ta będzie stosowana do emisji bonu oraz każdego przekazania tego bonu po jego emisji, z wyłączeniem przekazania bonu do realizacji. Faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług w zamian za bon jednego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia nie jest uznawane za niezależną transakcję w części, w której wynagrodzenie stanowił bon. Oznacza to, że przekazanie towaru lub wykonanie usługi nie będzie drugi raz opodatkowane VAT. Do opodatkowania dochodzi w chwili transferu bonu, który ma miejsce w przypadku każdorazowego jego przekazania po emisji.

Jeżeli transferu bonu jednego przeznaczenia dokonuje podatnik działający w imieniu innego podatnika, uznaje się, że taki transfer stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług, których ten bon dotyczy, dokonane przez podatnika, w imieniu którego działa podmiot dokonujący transferu.

Oznacza to, że w przypadku gdy dystrybutor będzie działał w imieniu i na rachunek osoby trzeciej (np. emitenta bonu SPV), wówczas dystrybutor taki zrealizuje jedynie usługę dystrybucji na rzecz emitenta. Od wynagrodzenia za taką usługę dystrybucji dystrybutor musi odprowadzić VAT na zasadach ogólnych. Własność bonu jednego przeznaczenia jest w takich przypadkach przenoszona bezpośrednio z emitenta na kolejnego dystrybutora działającego w imieniu własnym lub na konsumenta.

eprasa.pl cf4c572924

6.2. Bony różnego przeznaczenia (PPV)

Do bonów różnego przeznaczenia zaliczamy te wszystkie bony, których nie możemy zaliczyć do bonów jednego przeznaczenia.

W tym przypadku opodatkowaniu podlegać będzie faktyczne przekazanie towarów lub faktyczne świadczenie usług dokonane w zamian za bon różnego przeznaczenia przyjmowany przez dostawcę lub usługodawcę jako wynagrodzenie lub część wynagrodzenia (art. 8b ust. 1 ustawy o VAT). Nie podlega opodatkowaniu podatkiem wcześniejszy transfer bonu różnego przeznaczenia.

Jeśli transferu bonu różnego przeznaczenia będzie dokonywał podatnik inny niż dostawca towarów lub świadczący usługi, to opodatkowaniu VAT będą podlegały usługi pośrednictwa oraz inne usługi, które można zidentyfikować, takie jak usługi dystrybucji lub promocji, dotyczące tego bonu. W związku z tym, w przypadku gdy podatnik, który nie działa we własnym imieniu, otrzyma jakiekolwiek odrębne wynagrodzenie przy transferze bonu, wynagrodzenie to powinno być opodatkowane VAT na zasadach ogólnych.

Nie należy utożsamiać emisji z czynnościami technicznymi związanymi z samym tylko wytworzeniem instrumentu. Przykładowo emisją nie będzie wydrukowanie bonów przez drukarnię na zlecenie emitenta ani przekazanie tak wydrukowanych bonów emitentowi. Drukarnia świadczy w tym przypadku odrębną usługę na rzecz emitenta w postaci wykonania zamówionych bonów. Istota emisji bonów jest związana z przekazaniem bonu przez emitenta pierwszemu posiadaczowi (co do zasady w związku ze sprzedażą bonu).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział II
Nieodpłatne świadczenia
(art. 7 i 8 ustawy o VAT)

Opodatkowaniu VAT może podlegać zarówno nieodpłatne przekazanie towarów, jak i nieodpłatne świadczenie usług.

Według art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przez dostawę towarów podlegającą opodatkowaniu VAT rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

- przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- wszelkie inne darowizny

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Obowiązek opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów nie dotyczy prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. Z art. 7 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że za prezent o małej wartości uznaje się przekazywane jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł netto, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Nie ma znaczenia, że towary o wartości jednostkowej nieprzekraczającej 20 zł są wydawane w opakowaniach zbiorczych, których łączna wartość przekracza limity (zob. aktualne również w obecnym stanie prawnym pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 kwietnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-57/16-2/AP).

eprasa.pl cf4c572924

Aby przekazanie prezentu, którego wartość przekracza 20 zł netto, nie podlegało opodatkowaniu, należy ująć go w ewidencji osób obdarowanych i kontrolować, czy łączna wartość prezentów przekazanych danej osobie w ciągu roku nie przekroczy kwoty 100 zł netto.

Należy pamiętać, że przekazanie prezentów o małej wartości nie podlega VAT, tylko gdy jest dokonywane na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem.

Na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu również:

1) użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;
2) nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

1. Świadczenia na rzecz klientów

1.1. Przekazanie materiałów reklamowych, kalendarzy

Z art. 7 ust. 3 ustawy o VAT nie wynika już wprost, że nieodpłatne przekazanie drukowanych materiałów reklamowych i informacyjnych nie podlega VAT. Nie oznacza to jednak, że wszelkie nieodpłatnie przekazane materiały reklamowe lub informacyjne należy opodatkować VAT.

Według MF podatnik, określając zakres opodatkowania, w pierwszej kolejności powinien ustalić, czy drukowany materiał informacyjny i reklamowy ma wartość użytkową z punktu widzenia konsumenta. Jeśli nie, to nie podlega on opodatkowaniu VAT. Jeżeli tak – jak np. kalendarz z reklamami – to będzie podlegał opodatkowaniu VAT, chyba że spełni definicję prezentu o małej wartości. Wówczas przekazanie nieodpłatne takiego kalendarza na cele związane z działalnością gospodarczą będzie wyłączone z opodatkowania VAT.

Tę samą zasadę należy stosować do wszystkich nieodpłatnie przekazywanych towarów. Oznacza to, że sposób opodatkowania nieodpłatnie przekazywanych towarów (w tym drukowanych materiałów informacyjnych i reklamowych) zależy od tego, czy przekazywane towary mają wartość użytkową. Jeżeli ustalimy, że towar ma wartość użytkową, np. kalendarz, to nie oznacza, że trzeba naliczyć VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Jeśli podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu kalendarzy, to ich nieodpłatne przekazanie nie będzie podlegało opodatkowaniu, jeżeli towary te będą spełniały warunki do uznania ich za prezenty o małej wartości w rozumieniu art. 7 ust. 4 ustawy o VAT. Za prezenty o małej wartości uznaje się przekazywane przez podatnika jednej osobie towary:

- o łącznej wartości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 zł netto, jeżeli podatnik prowadzi ewidencję pozwalającą na ustalenie tożsamości tych osób;
- których przekazania nie ujęto w ewidencji osób obdarowanych, jeżeli jednostkowa cena nabycia towaru (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, jednostkowy koszt wytworzenia, określone w momencie przekazywania towaru, nie przekraczają 20 zł.

Przykład 17
Biuro rachunkowe zamówiło w drukarni 500 szt. jednokartkowych kalendarzy ściennych, które promują działalność firmy. Z faktury otrzymanej z drukarni wynika, że cena netto za 1 sztukę kalendarza wynosi 4,50 zł. Kalendarze ścienne wydane poszczególnym podmiotom spełniają definicję prezentów o małej wartości, wobec czego od ich przekazania biuro nie nalicza podatku.

1.2. Przekazywanie próbek towarów

Przekazanie próbek klientowi nie podlega opodatkowaniu VAT. Według definicji określonej przez art. 7 ust. 7 ustawy o VAT za próbkę, której nieodpłatne przekazanie na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika nie podlega VAT, należy uznać identyfikowalny jako próbka egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika:

- ma na celu promocję tego towaru oraz
- nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji danego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru.

Próbką, co do zasady, jest egzemplarz towaru, którym może być np. jedna sztuka towaru, ale również inna jego ilość pozwalająca reprezentować dany rodzaj czy typ towaru. Przykładowo w przypadku tkaniny przekazanej do zakładu produkującego odzież próbkę może stanowić zarówno jedna bela tkaniny, jak i jej 3 metry bieżące – w zależności od wielkości próby producenta.

Próbką nie musi być koniecznie niewielka ilość towaru (choć może nią być np. w przypadku soli, cukru itp.).

Definicja próbki wskazuje przede wszystkim na cel i okoliczności nieodpłatnego przekazania towaru. Celem przekazania towaru w postaci próbki ma być promocja towaru. Jego bezpłatne udostępnienie ma stworzyć potencjalnemu klientowi warunki do sprawdzenia próbki pod kątem cech i właściwości.

eprasa.pl cf4c572924

Ze względu na to, że przekazanie próbki nie podlega VAT, definicja dodatkowo nakłada na podatników rozprowadzających próbki dla potrzeb swego przedsiębiorstwa obowiązek zastosowania zabezpieczeń pozwalających zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie.

Za próbkę można uznać tylko taki egzemplarz towaru lub jego niewielką ilość, które są „identyfikowalne jako próbka". Ustawodawca nie wskazał sposobu identyfikacji towaru przekazywanego jako próbka. W większości przypadków wystarczające może być odpowiednie oznaczenie przekazywanego towaru poprzez umieszczenie na nim nalepki informującej, że dany towar jest próbką. Ta możliwość dotyczy przykładowo próbek przekazywanych w opakowaniach, na których można umieścić stosowną informację. Jest to najprostszy sposób określenia tożsamości towaru. Jednak nie jest to jedyne rozwiązanie możliwe do przyjęcia. Tak jak zostało to podkreślone, przepisy nie wskazują na sposób oznaczenia towaru jako próbki.

Dlatego dopuszczalną formą powinno być także umowne oznaczenie towaru przekazywanego jako próbka, gdy spełnia on pozostałe warunki określone w art. 7 ust. 7 ustawy o VAT. Przykładem może być samochód do jazd próbnych, który trudno uznać za klasyczną próbkę. Można go okleić informacją „samochód do jazd próbnych", ale wystarczające powinno być również umowne postanowienie w tej sprawie potwierdzone np. podpisanym przez strony protokołem przekazania samochodu przeznaczonego do jazdy próbnej.

Należy sądzić, że wprowadzenie do umowy zapisów określających, że dany towar zostaje przekazany jako próbka i może być wykorzystywany przez nabywcę wyłącznie do promocji towaru, wobec czego zakazuje się wykorzystywania go w innych celach, np. handlowych, także jest dopuszczalnym sposobem na oznaczenie towaru jako próbki. Strony, podpisując umowę, w której określony został taki właśnie sposób przeznaczenia towaru, zapobiegają ryzyku wykorzystania oznaczonych w ten sposób próbek w innych celach niż promocja towaru.

Oczywiście świadome wykorzystanie próbek w celach innych niż promocyjne zawsze jest możliwe. Może dojść do niego przez zmianę nalepek informujących, że dany towar jest próbką, czy zignorowanie zapisów umownych, które stanowią o przekazaniu towarów jako próbek. Chodzi o to, by podatnik przekazujący towar jako próbki zastosował zabezpieczenia pozwalające zapobiegać ryzyku wykorzystywania próbek w sposób stanowiący nadużycie (np. w celach handlowych).

Egzemplarz towaru lub niewielka jego ilość, identyfikowalne jako próbki, mają skłaniać odbiorcę do zakupu promowanego towaru. Wówczas nieodpłatne przekazanie takich próbek nie podlega VAT, nawet jeśli przy ich nabyciu, imporcie lub wytworzeniu podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeśli przekazywane towary zaspokajają u obdarowanego potrzebę zakupu tego towaru, to ich przekazanie podlega VAT (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 kwietnia 2014 r., sygn. IPPP3/443-39/14-2/LK).

eprasa.pl cf4c572924

1.3. Upominki, poczęstunki, imprezy, konferencje dla kontrahentów

Poczęstunek i upominki. Podatnik, organizując poczęstunek dla kontrahentów, nie naliczy VAT. Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT zużycie towarów podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy nastąpiło na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia.

Dlatego gdy zużycie nastąpiło na rzecz osób niewymienionych w art. 7 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT lub nastąpiło na rzecz tych osób, ale nie na ich cele osobiste, to po stronie podatnika nie występuje obowiązek opodatkowania towarów zużytych w ramach poczęstunku dla klientów. Jednocześnie odliczymy VAT od zakupów.

Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lutego 2019 r., sygn. 0112-KDIL2-3.4012.656.2018.2.WB, oraz z 5 sierpnia 2019 r., sygn. 0112-KDIL4.4012.260.2019.4.HW). Natomiast co do odliczenia VAT od zakupu upominków dla kontrahentów organy zajmują różne opinie. W interpretacji z 27 marca 2026 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.29.2026.3.KOM) Dyrektor KIS uznał, że nie odliczymy VAT, ale go również nie naliczymy. Natomiast we wcześniejszej interpretacji z 28 stycznia 2026 r. (sygn. 0112-KDIL1-2.4012.700.2025.3.AS) stwierdził, że prawo do odliczenia przysługuje, ale naliczamy VAT, gdy nie są to prezenty o małej wartości. Za prawidłowe należy uznać drugie stanowisko, ale trudno stwierdzić w którym kierunku pójdzie linia interpretacyjna.

Organizacja imprezy czy konferencji. To samo dotyczy nieodpłatnego świadczenia usług w postaci organizowanych imprez czy konferencji. Opodatkowaniu podlegają tylko świadczenia na cele osobiste podatnika. Mimo że przedsiębiorca nie opodatkowuje tego świadczenia, może odliczyć VAT od dokonanych zakupów. Wyjątek stanowią usługi gastronomiczne (spotkanie w restauracji) oraz hotelowe, do których nie zaliczamy usług cateringowych. Wyjątek od tej zasady ma zastosowanie, gdy usługa gastronomiczna albo hotelowa wchodzi w skład kompleksowej usługi organizacji imprezy czy konferencji. W konsekwencji z faktur dokumentujących takie usługi podatnicy mogą odliczać VAT w całości, nawet jeśli w skład tych usług wchodzą świadczenia noclegowe i gastronomiczne. Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 maja 2023 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.61.2023.3.KO).

Zupełnie inaczej jest w przypadku odliczania VAT od zakupu alkoholu i tzw. dodatkowych świadczeń, atrakcji, które podatnik organizuje na imprezie. Jest tak niezależnie od tego, czy wchodzą w skład usługi kompleksowej, czy są fakturowane odrębnie.

Zdaniem organów podatkowych w przypadku tych zakupów nie można mówić o związku tych świadczeń z działalnością podatnika. Prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabywanych dodatkowych atrakcji, m.in. polegających na organizacji rozry-

eprasa.pl cf4c572924

wek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprezy taneczne), zakwestionował Dyrektor KIS w interpretacji z 22 czerwca 2023 r. (sygn. DOP7.8101.62.2021.HEMD).

Trudno się z tym zgodzić. Warto zwrócić uwagę na pogląd przyjęty w orzecznictwie, że dokonując wykładni, czy dany wydatek ma związek z działalnością, należy wziąć pod uwagę zmiany zachodzące w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej, tworzące się zwyczaje i praktykę obrotu gospodarczego. Powoduje to, że np. niektóre wydatki, które kiedyś uznawane były za dokonywane w celu budowania wizerunku firmy, obecnie mogą być wydatkami ponoszonymi zwyczajowo oraz powszechnie i uznawanymi za konieczne dla prowadzenia działalności gospodarczej (zob. wyroki NSA z 15 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2725/15, oraz z 20 października 2022 r., sygn. akt II FSK 531/20).

Dlatego WSA w Łodzi w nieprawomocnym wyroku z 5 października 2023 r. (sygn. akt I SA/Łd 587/23) uwzględnił skargę na interpretację, w której organ podatkowy nie przyznał prawa do odliczenia VAT od wydatków związanych z rozrywką, mimo że wchodziła w skład kompleksowej usługi organizacji konferencji. Podatnik argumentował, że obecnie przy organizacji tego typu imprez zapewnienie rozrywki uczestnikom jest standardem. Zdaniem sądu odliczenie VAT przysługuje również od zakupu alkoholu wchodzącego w skład usługi organizacji konferencji.

Zdaniem organów podatkowych przedsiębiorca nie ma również prawa do odliczania VAT od wydatków związanych z uczestnictwem przedstawicieli władz w imprezie jubileuszowej firmy, chociaż może to pozytywnie wpływać na odbiór imprezy przez pozostałych jej uczestników. Zdaniem organów podatkowych nie wykazuje to ani bezpośredniego, ani pośredniego związku z działalnością opodatkowaną podatnika. Takie stanowisko przedstawił Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 10 stycznia 2025 r. (sygn. 0114-KDIP1-1.4012.792.2024.4.AWY).

2. Świadczenia na rzecz pracowników

Zakup towarów i usług, które są przekazywane pracownikom nieodpłatnie, nie uprawnia do odliczenia VAT, gdy nie ma on związku z działalnością firmy, tylko potrzebami osobistymi pracownika. Dobra informacja jest taka, że podatnik nie musi naliczać VAT od tego świadczenia.

2.1. Finansowanie okularów i soczewek

Częstą praktyką w firmie jest finansowanie w całości lub w części zakupu okularów korekcyjnych lub soczewek.

Pracownik, który w trakcie badań okresowych otrzymał skierowanie na zakup okularów, najczęściej przynosi pracodawcy fakturę potwierdzającą zakup. Gdy faktura jest wystawiona na pracownika, to z oczywistych względów pracodawca nie może odliczyć VAT. Nie może tego zrobić również wtedy, gdy faktura jest wystawiona na jego

eprasa.pl cf4c572924

firmę. Według aktualnego stanowiska organów podatkowych pracodawca nie nabywa nigdy prawa do rozporządzania okularami jak właściciel, a jest to podstawowy warunek odliczenia VAT. Pracodawca tylko finansuje zakup. Nie nalicza również VAT od tego świadczenia (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 maja 2017 r., sygn. 2461-IBPP2.4512.94.2017.2.AZE).

Podatnik może odliczyć VAT od zakupu okularów korekcyjnych, które nabył dla siebie. Musi jednak wykazać, że takie były zalecenia lekarskie. Zdaniem organów podatkowych i sądów nie ma związku między tym zakupem a prowadzoną działalnością, gdy z zaświadczenia lekarskiego wynika, że podatnik ma idealny wzrok. W prawomocnym wyroku WSA w Szczecinie z 25 października 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 780/16) czytamy:

WSA *Należy zauważyć, że powołanie się przez Skarżącego w skardze na idealny stan zdrowia (pierwszej kategorii wzrok) pozostaje w oczywistej sprzeczności z wcześniej złożonym oświadczeniem z dnia 25.10.2013 r., w którym Skarżący gołosłownie powołuje się na zalecenia lekarza okulisty. Tym samym, w ocenie Sądu Skarżący nie wykazał istnienia związku między dokonanymi zakupami okularów a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Wprawdzie sam zakup okularów korekcyjnych wskazuje na potrzebę ich używania, jednak ustawodawca wymaga od podatnika by ten wykazał, że korzystanie z nich jest niezbędne w ramach prowadzonej działalności. Argumentacja zaś Skarżącego, że ma idealny wzrok temu zaprzecza. Dlatego zgodzić się należało z organem, że wydatek poniesiony przez Skarżącego na zakup okularów nie został poniesiony w związku z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi, jest bowiem wydatkiem o charakterze osobistym, niezależnym od prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym nie może stanowić podstawy do odliczenia podatku naliczonego w ramach prowadzonej przez Skarżącego pozarolniczej działalności gospodarczej.*

2.2. Zakupy artykułów spożywczych

Zakup owoców, warzyw i innych artykułów spożywczych. Podatnicy, którzy kupują dla swoich pracowników owoce i warzywa czy inne artykuły spożywane w trakcie pracy, nie mogą odliczyć VAT od ich zakupu. W związku z tym nie naliczają również VAT od ich przekazania. Zdaniem organów podatkowych i sądów nie możemy mówić o ich związku z prowadzoną działalnością. Pracodawcy nie mają obowiązku zapewnienia pracownikom posiłków, chyba że są to posiłki profilaktyczne. Jest to zatem zakup na cele osobiste pracowników. Nie przekonuje argument, że zakupione artykuły są spożywane tylko na miejscu. Prawo do odliczenia przysługuje tylko wtedy, gdy produkty są spożywane wyłącznie podczas spotkań służbowych. Jeśli produkty te są spożywane na spotkaniach i poza nimi, a podatnik nie jest w stanie określić, jaka część tych zakupów jest wykorzystywana na spotkaniach, nie możemy w ogóle odliczyć VAT.

Stanowisko organów podatkowych potwierdzają również sądy (zob. wyrok WSA w Krakowie z 8 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1370/15, wyrok WSA w Łodzi z 17

eprasa.pl cf4c572924

lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 217/19, czy wyrok NSA z 7 grudnia 2022 r., sygn.akt I FSK 2134/19).

Jak z tego wynika, bardzo ważne jest dokładne opisywanie otrzymanych faktur, aby w przyszłości organy podatkowe nie kwestionowały prawa do odliczenia VAT. Gdy kontrola odbywa się po kilku latach od spotkania, trudno sobie wtedy przypomnieć, jakie to było spotkanie i czego dotyczyło.

Zakup wody, kawy, herbaty. Inaczej wygląda sytuacja, gdy pracodawcy kupują wodę, kawę, herbatę, mleko, soki.

Należy odrębnie rozpatrzyć kwestię napojów. Na podstawie § 112 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 26 września 1997 r. w sprawie ogólnych przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy pracodawca jest obowiązany zapewnić wszystkim pracownikom wodę zdatną do picia lub inne napoje. Natomiast pracownikom zatrudnionym stale lub okresowo w warunkach szczególnie uciążliwych zapewnić oprócz wody inne napoje. Ilość, rodzaj i temperatura napojów powinny być dostosowane do warunków wykonywania pracy i potrzeb fizjologicznych pracowników.

W związku z tym należy stwierdzić, że przekazanie pracownikom artykułów spożywczych, takich jak kawa, herbata, woda, soki, mleko, cukier, nie jest przekazaniem towarów na cele osobiste pracowników. Konieczność zapewnienia napojów swoim pracownikom w czasie pracy wynika bezpośrednio z przepisów rozporządzenia. Istnieje zatem związek (pośredni) z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Nie służą one dalszej odsprzedaży ani nie są wykorzystywane do wytworzenia wyrobów i usług będących przedmiotem obrotu, lecz są spożywane na terenie firmy w godzinach jej pracy przez pracowników, w celu prawidłowego funkcjonowania na rzecz firmy.

Dlatego wydatki te mają pośredni związek z wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. W związku z tym od zakupu tych produktów odliczymy VAT. Jednocześnie nie musimy go naliczać od ich przekazania pracownikom.

Przykład 18
Spółka kupuje wodę oraz zapewnia pracownikom kawę, herbatę, cukier oraz mleko. W listopadzie otrzymała fakturę:
- za wodę: wartość netto 500 zł, VAT 115 zł,
- za kawę, herbatę, cukier, mleko: wartość netto 330 zł, VAT 68 zł.

Spółka może odliczyć pełny VAT, tj. 183 zł. Od przekazania nie nalicza VAT.

Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 grudnia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.664.2024.3.HW).

2.3. Impreza integracyjna

Jedną z przesłanek odliczenia VAT jest związek zakupów z działalnością opodatkowaną podatnika. Jeśli przyjąć stanowisko organów podatkowych, to pracodawca odliczy VAT

eprasa.pl cf4c572924

od zakupów związanych z organizacją imprezy tylko w części dotyczącej pracowników, współpracowników. Dział księgowości musi dysponować listą uczestników imprezy, aby proporcjonalnie ustalić VAT do odliczenia. W piśmie z 5 grudnia 2025 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.672.2025.3.ICZ) czytamy:

MF *Natomiast w odniesieniu do świadczenia w postaci uczestnictwa w jubileuszu osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych wskazania wymaga, że nie wykazuje ono ani bezpośredniego, ani pośredniego związku z Państwa działalnością gospodarczą. Wobec tego uznać należy, że ww. wydatki służyły głównie celom prywatnym osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych. Jednakże – jak wskazałem powyżej – podatek naliczony wynikający z faktur dokumentujących wydatki na organizację jubileuszowej gali w części odnoszącej się do osób towarzyszących pracowników, przedstawicieli władz samorządowych i przedstawicieli mediów lokalnych i branżowych nie podlegał odliczeniu, gdyż nie zostały spełnione wymogi, o których mowa w art. 86 ust. 1 ustawy.*

Należy pamiętać, że nie odliczymy VAT od wszystkich wydatków, niezależnie od tego, kto był obecny na imprezie.

I tak nie odliczymy VAT od zakupu:

- usługi gastronomicznej, tj. gdy zorganizujemy imprezę w restauracji; odliczymy natomiast VAT, gdy zamówimy catering do firmy;

Wyjątkiem jest przypadek, gdy pracodawca nabywa kompleksową usługę organizacji imprezy. Jak czytamy w wyroku WSA w Łodzi z 5 października 2023 r. (sygn. akt I SA/Łd 587/23):

WSA *W okolicznościach niniejszej sprawy wskazać należy, na co trafnie wskazał i organ, iż co prawda w świetle art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy VAT, podatek naliczony z tytułu nabycia usług noclegowych i gastronomicznych – co do zasady – nie podlega odliczeniu; ograniczenie to nie ma jednak zastosowania w sytuacji, jak w niniejszej sprawie, gdy mamy do czynienia z usługą kompleksową, kiedy to nocleg i usługa gastronomiczna jest elementem spójnej ekonomicznie usługi organizacji Wydarzenia.*

Potwierdzają to obecnie również organy podatkowe (zob. pismo z 14 listopada 2025 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.805.2025.3.AKA).

- alkoholu; wprawdzie pojawiają się pierwsze orzeczenia, które kwestionują stanowisko organów odmawiające prawa do odliczenia, ale nie możemy jeszcze mówić o ukształtowanej linii orzeczniczej (zob. prawomocny wyrok WSA w Poznaniu z 27 czerwca 2023 r., sygn. akt I SA/Po 20/23); organy podatkowe odmawiają jednomyślnie prawa do odliczenia VAT od zakupu alkoholu na imprezę, również gdy alkohol wchodzi w skład usługi kompleksowej.

Organy podatkowe odmawiały również prawa do odliczania VAT od dodatkowych atrakcji. Sądy kwestionowały to stanowisko. Jednak wydane w 2025 r. interpretacje po-

eprasa.pl cf4c572924

kazują, że organy podatkowe zaczęły zmieniać zdanie (zob. pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 lutego 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.944.2024.2.ŻR, oraz z 2 lipca 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.377.2025.4.AWY).

Obecnie, zdaniem organów podatkowych, pracodawca nie naliczy VAT tylko w przypadku świadczeń na rzecz pracowników i współpracowników. Natomiast świadczenie na rzecz osób towarzyszących podlega VAT, mimo że nie odliczono podatku (zob. pismo Dyrektora KIS z 20 lutego 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.907.2025.4.ICZ). Stanowisko to jest błędne, gdyż ustalając koszt świadczenia, należy brać pod uwagę tylko zakupy, od których odliczono VAT. To oznacza, że w tym przypadku koszt świadczenia, czyli podstawa opodatkowania, wynosi zero.

2.4. Szkolenie pracowników oraz uczestnictwo w konferencji

Od zakupu usługi szkoleniowej, gdy jest związana z wykonywaniem działalności opodatkowanej, odliczymy pełny VAT. Nie naliczymy VAT od tego świadczenia.

Jeśli jest to stacjonarne szkolenie, powstaje pytanie, czy prawo do odliczenia przysługuje, gdy w pakiecie uczestnicy otrzymują również nocleg i wyżywienie. Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. W takim przypadku nabywamy kompleksową usługę organizacji szkolenia.

Dlatego firma, której pracownik uczestniczył w takim szkoleniu lub konferencji i jest to związane z działalności opodatkowaną, odliczy VAT, mimo że w skład nabytej usługi wchodzą usługi hotelowe i gastronomiczne. Prawo do odliczenia będzie przysługiwało również wtedy, gdy na fakturze będą dwie pozycje:

- „organizacja konferencji" opodatkowana stawką VAT 23%,
- „organizacja konferencji" opodatkowana stawką VAT 8% (koszty noclegu i wyżywienia).

Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 27 października 2016 r. (sygn. 1462-IPPP2. 4512.649.2016.1.JO).

Zdaniem organów podatkowych, tak jak w przypadku imprezy integracyjnej, w skład kompleksowej usługi organizacji konferencji nie wchodzi alkohol (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 listopada 2019 r., sygn. 0114-KDIP1--1.4012.491.2019.2.KOM). Od jego nabycia nie odliczymy VAT.

Według organów podatkowych, również w przypadku nabycia rozrywek nie można mówić o związku tych świadczeń z działalnością podatnika. Prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabywanych dodatkowych atrakcji dla uczestników konferencji, m.in. polegających na organizacji rozrywek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprezy taneczne), zakwestionował Dyrektor KIS w interpretacji z 22 czerwca 2023 r. (sygn. DOP7.8101.62.2021.HEMD). Czytamy w niej:

MF *(...) Organ zauważa, że w odniesieniu do czynności polegających na zakupie napojów alkoholowych dla uczestników Konferencji oraz organizacji rozrywek*

eprasa.pl cf4c572924

podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprez tanecznych) nie można uznać, iż stanowią one element kompleksowej usługi organizacji tych uroczystości. Nie stanowią one świadczeń niezbędnych do należytego i właściwego świadczenia usług polegających na organizacji Konferencji. W ocenie organu nie występuje wystarczający związek pomiędzy nabyciem alkoholu oraz organizacją czasu wolnego, a celem Konferencji podczas której ma dojść do przekazania pracownikom wiedzy na temat planów rozwoju, kierunków działań i strategii.

(...) W tym miejscu należy ponownie wskazać, że prawo to nie będzie przysługiwało w części dotyczącej wydatków na zakup alkoholu oraz organizacji rozrywek podczas czasu wolnego (wstęp do parków wodnych, zwiedzanie miasta, imprez tanecznych) z uwagi na brak związku (nawet pośredniego) pomiędzy ich poniesieniem a czynnościami opodatkowanymi Wnioskodawcy.

Nie ma aktualnych interpretacji, jak w przypadku imprez integracyjnych, zmieniających to stanowisko. Trudno się z tym zgodzić. Warto zwrócić uwagę na pogląd przyjęty w orzecznictwie, że dokonując wykładni, czy dany wydatek ma związek z działalnością, należy wziąć pod uwagę zmiany zachodzące w sposobie prowadzenia działalności gospodarczej, tworzące się zwyczaje i praktykę obrotu gospodarczego. Powoduje to, że np. niektóre wydatki, które kiedyś uznawane były za dokonywane w celu budowania wizerunku firmy, obecnie mogą być wydatkami ponoszonymi zwyczajowo oraz powszechnie i uznawanymi za konieczne dla prowadzenia działalności gospodarczej (zob. wyroki NSA z 15 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2725/15, oraz z 20 października 2022 r., sygn. akt II FSK 531/20).

2.5. Pogrzeb pracownika lub byłego pracownika

Pracodawcy ponoszą również wydatki na zakup wieńców pogrzebowych, umieszczanie nekrologów w prasie, kondolencji czy wydatki związane z transportem pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych zmarłego pracownika.

Zdaniem organów podatkowych nie przysługuje nam prawo do odliczenia VAT z faktur dokumentujących wydatki ponoszone w związku z pogrzebem zmarłego pracownika, emeryta, rencisty oraz najbliższej rodziny pracownika lub byłego pracownika (emeryta, rencisty). Ich zdaniem nie możemy w tym przypadku mówić o pośrednim związku z prowadzoną działalnością, gdyż ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 22 lipca 2015 r., sygn. ILPP1/4512-1-295/15-4/MD).

Stanowisko organów podatkowych potwierdził NSA w wyroku z 19 sierpnia 2020 r. (sygn. akt I FSK 7/18), w którym czytamy:

NSA *Zwyczaj zamieszczania kondolencji czy składania wieńców na pogrzebach pracowników lub członków ich rodzin niewątpliwie poprawia wizerunek firmy, jednakże realizacja powszechnych zwyczajów związanych ze śmiercią nie przyczynia się do zwiększenia obrotu ze sprzedaży energii elektrycznej, do czego*

eprasa.pl cf4c572924

została powołana spółka. Stanowi jedynie o stosowaniu się do pewnych ustalonych norm obowiązujących w całym społeczeństwie, a nie odnoszących się do realizacji celów gospodarczych przez skarżącą, mającą co do zasady sprzedaż energii elektrycznej.

Reasumując, należy zgodzić się z organem, że wydatki związane z udziałem w uroczystościach pogrzebowych nie pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, mimo że wynikają z prowadzonej wewnętrznej polityki kadrowej oraz dobrego zwyczaju. Mają bezpośredni i jednoznaczny związek z czynnościami niepodlegającymi VAT, więc nie ma możliwości doszukiwania się ich pośredniego wpływu na prowadzoną działalność opodatkowaną. Taki związek jest zbyt mało konkretny w porównaniu do jednoznacznego powiązania tych wydatków z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu.

Jednocześnie złożenie wieńców pogrzebowych, umieszczanie nekrologów w prasie, kondolencji i transport pracowników w związku z udziałem w uroczystościach pogrzebowych nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Przykład 19
W sierpniu zmarł pracownik spółki. Spółka wynajęła autokar, aby dowieźć pracowników na pogrzeb. Koszt autokaru wyniósł 1000 zł plus 80 zł VAT. Oprócz tego zakupiono wieniec i nekrolog. Koszty wyniosły 400 zł plus 38 zł VAT. Spółka nie odliczy od tych wydatków VAT i go nie naliczy.

2.6. Prezenty z okazji świąt lub jubileuszu

Upominki rzeczowe. Często firmy przekazują swoim pracownikom upominki z różnych okazji, np. jubileuszu firmy czy świąt. Gdy upominki są finansowane ze środków ZFŚS, ich przekazanie nie podlega VAT i jednocześnie pracodawca nie odliczy podatku od ich nabycia.

Jeśli zakup jest finansowany ze środków obrotowych, podatnikowi również nie przysługuje prawo do odliczenia VAT. Zdaniem organów podatkowych przekazanie to odbywa się na cele osobiste (zob. pismo Dyrektora KIS z 27 marca 2026 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.29.2026.3.KOM). Uznają one, że osobiste cele i korzyści pracowników mają znaczenie pierwszorzędne w stosunku do korzyści pracodawcy (wzmocnienie związków z pracodawcą i zwiększenie efektywności pracy). Argumentem za przyjęciem tego stanowiska jest to, że przepisy prawa nie wymuszają na pracodawcy obowiązku wręczania pracownikom prezentów z okazji jubileuszu firmy. Obdarowanie pracowników nie jest niezbędne dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, gdyż pracownicy są zobowiązani świadczyć pracę niezależnie od prezentów, jakie daje im z własnej woli pracodawca. Dlatego wręczenie pracownikom upominków będzie nosiło znamiona przekazania towarów na cele osobiste. Pracodawca nie odliczy VAT, ale również go nie naliczy.

W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 31 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP1-1.4512.187.2016.1.AK) czytamy:

eprasa.pl cf4c572924

MF *Zatem, w przypadku nabycia nagród rzeczowych przekazywanych pracownikom z okazji jubileuszu pracy, z uwagi na fakt, że zakupy te nie mają związku z wykonywaniem czynności opodatkowanych i fakt ten (jak wynika z treści wniosku) znany jest Gminie w chwili dokonywania zakupów – nie ma ona możliwości odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem tych towarów.*

W firmach są kupowane z różnych okazji np. słodycze, które są spożywane na miejscu przez pracowników. Zdaniem organów podatkowych również od tych zakupów nie odliczymy VAT. Jednocześnie nie musimy również naliczać podatku.

W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 czerwca 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.150.2017.1.AJ) czytamy:

MF *(...) Wydatki te nie będą miały zatem związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie występuje więc nie budzący wątpliwości związek (nawet pośredni) podatku naliczonego z wykonywaniem czynności opodatkowanych. W rezultacie nie będzie przysługiwać odliczenie w takiej sytuacji, gdyż nie będą spełnione wymogi, o których mowa w ww. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, tj. nie wystąpi związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych.*

Bony. Nie odliczymy VAT również wtedy, gdy zakupimy bony dla pracowników, a ich sprzedawca wystawi nam fakturę z naliczonym podatkiem. Również w tym przypadku pracownik przy użyciu tych bonów realizuje swoje cele osobiste.

2.7. Zakup posiłków regeneracyjnych

Niektórzy pracodawcy są zobowiązani zapewnić pracownikom posiłki regeneracyjne. Obowiązek ten wynika z art. 232 Kodeksu pracy. Przepis ten stanowi, że pracodawca jest obowiązany zapewnić pracownikom zatrudnionym w warunkach szczególnie uciążliwych, nieodpłatnie, odpowiednie posiłki i napoje, jeżeli jest to niezbędne ze względów profilaktycznych. Rodzaje tych posiłków i napojów oraz wymagania, jakie powinny spełniać, a także przypadki i warunki ich wydawania określa rozporządzenie Rady Ministrów z 28 maja 1996 r. w sprawie profilaktycznych posiłków i napojów (Dz.U. Nr 60, poz. 279 ze zm.).

Oznacza to, że pracodawca, wydając takie posiłki zgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu, wypełnia obowiązki ustawowe. Bezsprzecznie istnieje związek posiłków z prowadzoną przez niego działalnością. Może zatem odliczyć VAT od ich zakupu, gdy nie będą to usługi gastronomiczne, ale np. cateringowe lub stołówkowe bądź gotowe produkty spożywcze. Jednocześnie przekazanie tych posiłków nie podlega VAT.

Podatnik odliczy również VAT od zakupu bonów żywnościowych, pod warunkiem że nie zostaną wymienione na usługi gastronomiczne. W piśmie z 12 czerwca 2017 r. (sygn. 0112-KDIL4.4012.72.2017.2.JKU) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził:

MF *Podsumowując, Wnioskodawca może dokonać obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur dokumentujących nabycie posiłków profilaktycznych w formie bonów żywieniowych, ze względu na fakt, że ponie-*

eprasa.pl cf4c572924

sione wydatki będą służyć Zainteresowanemu do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Prawo to będzie przysługiwało pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych z art. 88 ustawy.

2.8. Zakup odzieży dla pracowników

W przypadku zakupu odzieży i obuwia dla pracowników należy rozważyć dwie sytuacje: zakup odzieży i obuwia ochronnego, gdy taki obowiązek nakładają na pracodawcę przepisy Kodeksu pracy, oraz zakupy, do których pracodawca nie jest zobowiązany przepisami prawa.

Odzież ochronna. Z regulacji Kodeksu pracy wynika, że pracodawca jest obowiązany dostarczyć pracownikowi nieodpłatnie odzież i obuwie robocze, spełniające wymagania określone w Polskich Normach (art. 237^7 Kodeksu pracy):

1) jeżeli odzież własna pracownika może ulec zniszczeniu lub znacznemu zabrudzeniu,
2) ze względu na wymagania technologiczne, sanitarne lub bezpieczeństwa i higieny pracy.

Dlatego w przypadku gdy pracownicy są zatrudnieni do wykonywania czynności opodatkowanych, pracodawcy przysługuje prawo do odliczenia podatku od zakupu takiej odzieży. Jednocześnie przekazując pracownikom te ubrania, nie ma on obowiązku naliczenia VAT.

Odzież służbowa z logo firmy. Pracodawcy dbający o dobry wizerunek firmy często zapewniają pracownikom jednakowe uniformy z logo firmy, nie będąc do tego zobowiązanym na podstawie przepisów Kodeksu pracy.

W tym przypadku również przysługuje im prawo do odliczenia VAT, gdyż ubrania te nie są wykorzystywane do celów prywatnych. Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 stycznia 2024 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.627.2023.3.KOM).

Odzież służbowa bez logo firmy. Inaczej wygląda sytuacja, gdy podatnik kupuje np. drogi garnitur, buty, zegarek, tłumacząc, że wykonywany przez niego zawód wymaga dobrej prezencji (np. adwokat). Tutaj powstaje wątpliwość, czy możemy mówić wyłącznie o związku z działalnością gospodarczą. Kupione towary mogą być bowiem wykorzystywane również do celów osobistych, gdyż nie są to ubrania oznaczane np. logo firmy. Dlatego od tych zakupów prawo do odliczenia nie przysługuje.

W interpretacji indywidualnej z 5 listopada 2014 r. (sygn. IPPP2/443-792/14-2/DG) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie na pytanie podatnika będącego prezenterem telewizyjnym, czy może odliczyć VAT od zakupu odzieży, butów, kosmetyków oraz usług fryzjerskich i kosmetycznych, odpowiedział przecząco. Takie samo stanowisko zajął Dyrektor KIS w piśmie z 16 października 2023 r. (sygn. 0112-KDIL1--3.4012.391.2023.4.JŚ).

eprasa.pl cf4c572924

2.9. Telefony służbowe

Jeśli pracownik używa telefonu do celów służbowych, to z oczywistych względów nie otrzymuje żadnego świadczenia od pracodawcy. Pracodawca odlicza VAT na ogólnych zasadach. Jeżeli natomiast pracownik używa telefonu do celów prywatnych i pracodawca obciąża go kosztami rozmów, dochodzi do odsprzedaży usług telekomunikacyjnych. Odpłatne świadczenie usług (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT) podlega opodatkowaniu VAT. W przypadku usług telekomunikacyjnych właściwą stawką VAT jest stawka podstawowa 23%. W wyniku tego w rozliczeniach VAT pracodawca jest traktowany, jakby sam świadczył usługi telekomunikacyjne.

Co do zasady odpłatne świadczenie usług dokumentowane jest fakturą VAT. Jednak w przypadku refakturowania usług telekomunikacyjnych na pracowników, czyli na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, nie ma obowiązku wystawienia faktury, nawet gdy wystąpią z żądaniem jej wystawienia w terminie trzech miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym wykonano usługę (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Wynika to z faktu, że usługi telekomunikacyjne są wymienione w art. 19 ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT. Zatem obrót uzyskany w wyniku obciążenia pracowników za rozmowy prywatne można udokumentować w dowolny sposób, np. w postaci listy obciążanych pracowników, z której wynika kwota do zwrotu przez pracownika i kwota VAT należnego.

Świadczenia te są zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. Gdy nie jest wystawiana faktura, obowiązek podatkowy powstaje w rozliczeniu za okres, kiedy upływa termin płatności. W większości przypadków koszty te są potrącane z wynagrodzenia pracownika. Dlatego okres rozliczeniowy, w którym zostanie potrącony koszt, będzie okresem rozliczeniowym, za który należy rozliczyć VAT.

Gdy pracownik nie jest obciążany kosztami rozmów prywatnych, dochodzi do nieodpłatnego świadczenia podlegającego opodatkowaniu VAT.

Jeśli pracodawca zamierza sprzedać swoim pracownikom telefony służbowe, również będzie zwolniony z obowiązku ewidencjonowania tej sprzedaży. Sprzedaż telefonów służbowych na rzecz swoich pracowników jest objęta zwolnieniem wynikającym z § 2 w powiązaniu z poz. 39 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących. Bezwzględny obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–n rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących (np. w związku ze sprzedażą telefonów) nie ma zastosowania do zwolnień wynikających z poz. 39 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących.

2.10. Opieka medyczna

Pracodawcy, w celu zwiększenia motywacji pracowników i ich zaangażowania w pracę, dość często nabywają od podmiotu trzeciego, a następnie nieodpłatnie przekazują swoim pracownikom pakiety medyczne uprawniające do korzystania z usług me-

eprasa.pl cf4c572924

dycznych. W takim przypadku pracodawcy nabywają usługę, która jest zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 lub pkt 19 ustawy o VAT. Przekazując pakiety medyczne swoim pracownikom, pracodawcy świadczą nieodpłatną usługę na cele osobiste pracowników, która podlega zwolnieniu z opodatkowania na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT. Według tych regulacji zwolnieniem objęte jest także świadczenie usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej (czyli np. na rzecz pracownika) od podmiotów, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT.

Inne zdanie na ten temat mają organy podatkowe. Uznają, że regulacje zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie mają zastosowania do nieodpłatnie świadczonych usług, które są zwolnione od podatku. Organy podatkowe twierdzą, że te świadczenia są czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu. W rezultacie wartość nieodpłatnie świadczonych usług zwolnionych od podatku nie podlega wykazaniu w JPK_V7. Takie stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 22 kwietnia 2025 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.164.2025.1.JM) oraz w piśmie z 28 maja 2020 r. (sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.210.2020.2.RG).

Gdy pracodawca pobiera częściową odpłatność, to jest to świadczenie odpłatne, a VAT, zdaniem organów, należy liczyć od wartości rynkowej tego świadczenia, a nie od pobranej kwoty.

2.11. Samochody służbowe

Jeżeli pracownik podatnika, który od nabycia samochodu odliczył 100% VAT, skorzysta z samochodu do celów prywatnych, podatnik musi naliczyć VAT. Jeśli przy nabyciu samochodu podatnik:

- odliczył część VAT,
- nie odliczył podatku w ogóle,
- nie odliczył podatku w ogóle, ale odliczył 50% kwoty podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów

– to nieodpłatne wykorzystanie samochodu do celów prywatnych przez pracownika nie podlega VAT.

Jeżeli nieodpłatne wykorzystanie samochodu podlega VAT, wówczas podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika (art. 29a ust. 5 ustawy o VAT). Obecnie dla jego udokumentowania nie trzeba wystawiać żadnego dokumentu wewnętrznego. Ustalając koszt świadczenia, bierzemy pod uwagę tylko te wydatki, w stosunku do których przysługiwało nam prawo do odliczenia VAT (zob. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 oraz z 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05). Natomiast zdaniem organów podatkowych należy wziąć pod uwagę stałe koszty, również te, od których nie odliczymy VAT, takie jak koszty ubezpieczenia.

eprasa.pl cf4c572924

Natomiast gdy nie ponosimy żadnych kosztów przy nieodpłatnym świadczeniu usług lub gdy kosztów tych nie da się określić, podstawa opodatkowania będzie miała wartość „zerową", co w konsekwencji spowoduje nieopodatkowanie tej czynności podatkiem od towarów i usług.

Dla ustalenia podstawy z tytułu nieodpłatnego świadczenia usług nie można przyjąć ceny rynkowej świadczenia usług tego typu, gdyż podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.

Obciążając pracownika kosztami korzystania z samochodów służbowych, można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej. Ze zwolnienia można korzystać nawet wtedy, gdy do tej pory ewidencjonowano obrót na kasie. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 19 grudnia 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.607.2019.1.JG).

3. Pomoc potrzebującym

W zależności od tego, czy nieodpłatne świadczenie to dostawa towarów czy wykonanie usług, ustawodawca przewidział inne zasady rozliczeń VAT.

WAŻNE! Nie podlegają VAT darowizny środków pieniężnych.

3.1. Darowizny towarów

Zasady rozliczania darowizn towarów zależą od tego, czy od ich nabycia przysługiwało prawo do odliczenia VAT (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT).

Jeśli podatnik zakupił towary w celu przekazania ich potrzebującym, to zdaniem organów podatkowych nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT. Takie przekazanie nie podlega VAT.

Jeśli podatnik zakupił towary na cele firmowe, a następnie zmienił przeznaczenie, przekazując je na cele charytatywne, to prawo do odliczenia przysługuje, gdy zakupione towary miały służyć działalności. Przekazanie podlega wtedy VAT.

Gdy darowizna podlega VAT, jesteśmy zobowiązani do jego rozliczenia.

Podatnicy mogą również korzystać ze zwolnienia z VAT z zachowaniem prawa do odliczenia w przypadku darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Przedmiotem darowizny muszą być produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%. Przekazujący musi posiadać dokumentację potwierdzającą dokonanie dostawy na rzecz organizacji pożytku publicznego, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację, oraz:

eprasa.pl cf4c572924

1) określenie przeznaczenia otrzymanych przez organizację pożytku publicznego towarów jest możliwe na podstawie prowadzonej przez tę organizację dokumentacji lub
2) wykorzystanie otrzymanych przez organizację pożytku publicznego towarów nastąpiło na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację.

3.2. Nieodpłatne świadczenie usług

Nieodpłatne świadczenie usług może podlegać opodatkowaniu tylko wówczas, gdy następuje na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika. Zdaniem organów podatkowych i sądów, oceniając, czy dana usługa służy działalności przedsiębiorstwa podatnika, należy zbadać, czy jest ona dla tego celu niezbędna, jak również zważyć, czyja korzyść jest dominująca. Jeżeli korzyść podatnika przeważa nad korzyścią obdarowanego, wówczas świadczenie to zachowuje swój nieodpłatny charakter i nie podlega opodatkowaniu. W przypadku świadczeń na rzecz potrzebujących zdania są podzielone. Zdaniem organów takich świadczeń na rzecz potrzebujących, np. ofiar wojny, nie można uznać za świadczenia na rzecz działalności podatnika. Są to świadczenia na cele inne niż działalność podatnika.

Dlatego użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika, np. udostępnienie lokali firmowych, samochodów dla uchodźców czy wolontariuszy, podlega VAT, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Natomiast nieodpłatne świadczenie na rzecz uchodźców usług, np. budowlanych, gastronomicznych, podlega VAT niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku ze świadczeniem tych usług.

Gdy nieodpłatne świadczenie podlega VAT, jesteśmy zobowiązani do jego rozliczenia. Podstawę opodatkowania stanowi w takich przypadkach koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika. Niestety, przepisy nie zawierają żadnych wskazówek, jak ustalić ten koszt. Z orzecznictwa TSUE wynika, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania uwzględnia się tylko te wydatki, przy dokonywaniu których podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia. Innego zdania są organy podatkowe.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział III

Podatnik VAT

(art. 15 ustawy o VAT)

Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

1. Zlecenia wykonywane osobiście

Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w:

- art. 12 ust. 1–6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- art. 13 pkt 2–9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Zasada ta ma także zastosowanie do usług twórców i artystów wykonawców w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania albo za ich wykonanie, w tym również wynagradzanych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi.

Gdy podatnik świadczy usługi na podstawie umowy o pracę, nigdy z tego tytułu nie staje się podatnikiem VAT. Wątpliwości dotyczą opodatkowania VAT niektórych czynności wykonywanych przez osoby fizyczne, zwłaszcza czynności wykonywanych w ramach umowy zlecenia i umowy o dzieło.

eprasa.pl cf4c572924

Czynności te podlegają VAT, gdy można je uznać za działalność gospodarczą. Definicja działalności gospodarczej została określona na potrzeby podatku od towarów i usług w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Osoby fizyczne samodzielnie wykonujące tak zdefiniowaną działalność gospodarczą stają się podatnikami podatku od towarów i usług bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Nie wszystkie jednak czynności wykonywane przez osoby fizyczne na podstawie umów zlecenia i umów o dzieło traktuje się jako wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą.

1.1. Umowa zlecenia lub o dzieło z pracodawcą

Osoby fizyczne wykonujące czynności w ramach umów zlecenia albo umów o dzieło i jednocześnie pozostające w stosunku pracy ze zleceniodawcą nie korzystają automatycznie z wyłączenia z ustawy o VAT. Muszą dokonać analizy zawartych umów pod kątem warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Dopiero dokonanie analizy umowy pod tym kątem pozwala na stwierdzenie, czy wykonywane przez osobę fizyczną czynności nie podlegają VAT (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT).

Pamiętajmy, że pierwszy warunek to zaliczenie przez zleceniobiorcę obrotów do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Rodzaje tych przychodów zostały określone w art. 13 pkt 2–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wśród tych przychodów zostało wymienione wykonywanie usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:

- osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej,
- właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora – jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie na potrzeby związane z tą nieruchomością.

Kolejnym warunkiem, jaki musi zostać spełniony, aby zleceniobiorca nie naliczał VAT, jest wystąpienie więzów prawnych między zleceniodawcą a zleceniobiorcą co do:

- warunków wykonywania tych czynności,
- wynagrodzenia i
- odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Najczęściej wątpliwości pojawiają się w odniesieniu do warunku dotyczącego odpowiedzialności zlecającego wykonywanie czynności wobec osób trzecich.

eprasa.pl cf4c572924

W wydawanych obecnie interpretacjach organy podatkowe uznają, że w przypadku gdy zleceniobiorca ponosi odpowiedzialność tylko wobec zleceniodawcy i korzysta z jego infrastruktury, nie możemy uznać go za podatnika, niezależnie od rodzaju świadczonych usług. Nie prowadzi on samodzielnej działalności.

Sądy w wydawanych wyrokach od początku wskazują, że zleceniobiorca nie jest podatnikiem samodzielnie wykonującym działalność, jeśli:

- stosunek prawny posiada cechy właściwe dla stosunku pracy, tj. podporządkowanie pracownika pracodawcy, wymóg osobistego świadczenia pracy oraz obciążenie podmiotu zatrudniającego ryzykiem prowadzenia zakładu pracy, czyli odpowiedzialnością pracodawcy za szkody wyrządzone osobom trzecim przez pracownika w trakcie pracy (NSA w wyroku z 17 października 2006 r., sygn. akt I FSK 86/06, WSA w Bydgoszczy w wyroku z 5 kwietnia 2007 r., sygn. akt I SA/Bd 111/07);
- nie wykonuje swojej działalności jako przedsiębiorca działający w warunkach niepewności, np. co do popytu, konkurencji oraz ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności. Innymi słowy, czynnikiem wyróżniającym działalność gospodarczą prowadzoną w sposób samodzielny jest element ryzyka ekonomicznego podjętej działalności (np. ETS w sprawie C-325/85 oraz C-202/90);
- prowadząc działalność na rzecz określonego podmiotu, korzysta wyłącznie lub przede wszystkim z organizacji i infrastruktury podmiotu, na rzecz którego działalność jest prowadzona, gdy nie ponosi ekonomicznego ryzyka działalności, jak również nie ponosi odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością (WSA w Poznaniu w wyroku z 22 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Po 126/06).

Dlatego gdy zleceniobiorca, który świadczy np. usługę sprzątania na rzecz swojego pracodawcy, korzysta z jego sprzętów, środków czystości, wykonuje ją osobiście, to nie możemy mówić, że wykonuje działalność gospodarczą.

Zapis w umowie, że zleceniodawca ponosi odpowiedzialność za działania zleceniobiorcy wobec osób trzecich, nie jest konieczny, aby uznać, iż nie jest to działalność gospodarcza (decyduje charakter czynności). Jednak w trakcie kontroli taki zapis może stanowić ważny argument w sporze z organami podatkowymi.

Gdy uznamy, że czynności są wykonywane w ramach działalności, możemy korzystać ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów (zob. rozdział XX).

1.2. Kontrakt menedżerski

Oprócz umów zlecenia i o dzieło również wykonywanie działalności na podstawie innych umów, z tytułu których przychód jest sklasyfikowany jako przychód z działalności wykonywanej osobiście (art. 13 pkt 2–9 updof), może nie powodować obowiązku rozliczania VAT. Wątpliwości budzą kontrakty menedżerskie, szczególnie gdy menedżer jest jednocześnie członkiem zarządu. Zdaniem sądów samo to, że menedżer jest jednocześnie członkiem zarządu spółki, nie oznacza, że nie jest lub jest podatnikiem

eprasa.pl cf4c572924

VAT. Chcąc ocenić, czy jest on podatnikiem VAT, czy też nie, należy dokonać analizy kontraktu menedżerskiego w celu ustalenia, czy stosunek ten ma cechy charakterystyczne dla stosunku pracy, czy też dla umowy cywilnoprawnej.

W wyroku z 23 sierpnia 2012 r. (sygn. akt I FSK 1645/11) NSA uznał, że:

NSA *Nie jest podatnikiem VAT osoba, która wykonuje czynności dla spółki na podstawie kontraktu menedżerskiego i przy tym jest na tyle związana ze spółką, że nie może samodzielnie wykonywać działalności gospodarczej.*

Gdy menedżer jest również członkiem zarządu, zdaniem organów podatkowych jest również podatnikiem VAT, jeżeli:

- ponosi odpowiedzialność za wykonanie czynności w ramach kontraktu wobec osób trzecich,
- czynności określone kontraktem może wykonywać w dowolnym miejscu i czasie,
- konstrukcja wynagrodzenia uzależniona jest od wyników osiąganych przez menedżera.

Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 6 października 2017 r. (sygn. PT3.8101.11.2017).

Artykuł 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie uznaje za osoby wykonujące działalność gospodarczą, a tym samym za podatników, osób fizycznych (tutaj: zarządzających), które z tytułu wykonywania czynności są związane ze zlecającym wykonanie (tutaj: ze spółką, z którą zawierana jest umowa) tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny co do:

1) warunków wykonywania tych czynności oraz
2) wynagrodzenia, oraz
3) odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

1.2.1. Określenie warunków wykonania usługi

Z wyjaśnień MF wynika, że samo określenie w umowie wynagrodzenia czy warunków wykonania usługi nie powoduje automatycznie, że nie mamy do czynienia z działalnością gospodarczą. Musi to być określone w odpowiedni sposób.

Należy pamiętać, że przedstawione trzy warunki muszą być spełnione łącznie. Jak podkreśliło MF:

MF *(...) jeżeli analiza danej umowy cywilnoprawnej (stosunku prawnego) pomiędzy zarządzającym a spółką wykaże, że spełnione są wszystkie trzy przedstawione powyżej warunki to zarządzającego nie można uznać za podatnika VAT. Jednocześnie brak spełnienia któregokolwiek warunku oznacza, że zarządzający występuje w charakterze podatnika VAT.*

Z wyjaśnień wynika, że nie prowadzi działalności menedżer, któremu firma udostępnia swoją infrastrukturę, tj. pomieszczenie biurowe, telefon, komputer, gdy pozostałe dwa warunki są spełnione.

eprasa.pl cf4c572924

Przyjęcie zgodnie z postanowieniami ustawy o wynagradzaniu stosownych rozwiązań dotyczących zapewnienia zarządzającemu w zakresie niezbędnym do wykonywania usług zarządzania urządzeń technicznych (np. komputera, telefonu komórkowego, samochodu itp.) oraz ewentualnie innych zasobów, którymi dysponuje spółka (np. pomieszczenia biurowe wraz z wyposażeniem, uczestnictwo w szkoleniach i konferencjach związanych ściśle z pełnioną funkcją i powierzonymi zadaniami, firmowych kart płatniczych i kredytowych itp.), dodatkowo potwierdza charakter (przemawiający za brakiem samodzielności w rozumieniu VAT) takiego stosunku prawnego.

1.2.2. Ustalenie wynagrodzenia

Nie możemy mówić o działalności, gdy kontrakt menedżerski przewiduje dla zarządzającego stałe wynagrodzenie lub jeśli oprócz stałego wynagrodzenia jest również wynagrodzenie zależne od określonych czynników, pod warunkiem jednak że element stały będzie stanowił istotną wielkość i/lub część całkowitego wynagrodzenia. Jednocześnie MF przedstawia przykłady wynagrodzenia, którego określenie w umowie nie powoduje, że menedżer wykonuje działalność. Taka sytuacja ma miejsce, gdy w umowie dla zarządzającego ustalono stałe wynagrodzenie miesięczne w wielkości adekwatnej do pozycji spółki, zakresu zadań itd. oraz roczną premię stanowiącą określony procent wypracowanego w danym roku zysku.

Nie ma znaczenia okoliczność, że w umowie przewiduje się przykładowo (proporcjonalne) zmniejszenie wynagrodzenia z racji czasowego braku wykonywania czynności przez zarządzającego (wskutek własnej decyzji, choroby, zawieszenia w wykonywaniu funkcji itp.). Podobnie nie ma znaczenia ewentualna okoliczność, że na podstawie umowy należne zarządzającemu wynagrodzenie obejmuje również wynagrodzenie za przeniesienie praw własności egzemplarza lub nośnika utworu i projektu wynalazczego oraz autorskich praw majątkowych do utworu, udzielenie wszelkich zezwoleń i upoważnień oraz korzystanie przez spółkę z projektów wynalazczych, w tym wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, projektów racjonalizatorskich, know-how, baz danych stworzonych przez zarządzającego itp. – jeżeli w wyniku wykonywania umowy zarządzający stworzy utwór w rozumieniu ustawy z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

1.2.3. Odpowiedzialność menedżera

Menedżer nie prowadzi działalności, jeżeli zgodnie z umową odpowiedzialność jest po stronie spółki, a nie po stronie faktycznego wykonawcy (zarządzającego), co wyklucza samodzielny charakter jego działalności, lub gdy dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności.

Gdy ta odpowiedzialność wynika tylko z przepisów prawa, np. Kodeksu spółek handlowych, to nie możemy mówić, że menedżer ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich.

eprasa.pl cf4c572924

Przykładowo, jeżeli dana umowa przewiduje, że zarządzający ponosi odpowiedzialność wobec spółki oraz wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w czasie wykonywania przez niego przedmiotu umowy, będące następstwem niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zarządzającego wynikających z umowy lub z przepisów prawa – przy czym odpowiedzialność ta jest niezależna od odpowiedzialności zarządzającego, którą ponosi on z tytułu pełnienia funkcji członka zarządu, określonej przepisami prawa (w szczególności na mocy k.s.h.), to możemy uznać, że prowadzi działalność, gdy pozostałe warunki są spełnione.

Ponoszenie ryzyka ekonomicznego nie może być utożsamiane z odpowiedzialnością menedżera za szkody wobec spółki. Są to odrębne kwestie. Odpowiedzialność menedżera za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością ma być rozpoznawana wobec osób trzecich, nie wobec spółki. Jej źródłem ma być stosunek zobowiązaniowy łączący menedżera ze spółką, a nie stosunek organizacyjnoprawny członka zarządu spółki.

1.3. Biegli

Biegli wykonujący ekspertyzy na rzecz sądów są podatnikami VAT z tytułu wykonywanych ekspertyz.

Stanowisko to potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z 12 stycznia 2009 r. (sygn. akt I FPS 3/08):

NSA *Czynności wykonywane przez biegłego w postępowaniu sądowym stanowią działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT. Dlatego podlegają opodatkowaniu VAT. Odpowiedzialność za wydane ekspertyzy ponosi sam biegły, a nie sąd zlecający ekspertyzę, dlatego nie ma podstaw, by wyłączyć biegłego spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług.*

1.4. Syndyk

Podatnikiem VAT jest również syndyk. Potwierdzają to jednomyślnie sądy i organy podatkowe.

NSA *Ponieważ tak rozumiana odpowiedzialność zlecającego sądu za czynności syndyka nie występuje na gruncie przepisów u.p.u.n., czynności syndyka nie mogą być uznane za pozbawione samodzielności na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u., gdyż jego działalność ze swojej istoty nie spełnia określonego w tym przepisie warunku odnośnie odpowiedzialności zlecającego (sądu) wobec osób trzecich za czynności syndyka. Tym samym stosunek łączący syndyka z sądem nie ma charakteru stosunku zbliżonego do stosunku pracy* (wyrok NSA z 21 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1312/07).

eprasa.pl cf4c572924

Natomiast w wyroku NSA z 4 marca 2014 r. (sygn. akt I FSK 529/13) czytamy:

NSA *Syndyka masy upadłości nie można uznać za „organ władzy publicznej" w rozumieniu art. 15 ust. 6 ustawy o VAT.*

Dlatego z tytułu wykonywanych czynności jako syndyk jest on podatnikiem VAT.

1.5. Adwokat z urzędu

Za podatnika VAT trzeba uznać też adwokata z urzędu:

NSA *Ustawowa rola sądu w tym zakresie sprowadza się do swoistego pośrednictwa w zapewnieniu osobie tego wymagającej świadczenia usługi przez adwokata, również jeżeli chodzi o wynagrodzenie. Przyjęcie koncepcji, że sąd w jakikolwiek sposób jest odpowiedzialny za podejmowane przez adwokata czynności byłoby zaprzeczeniem konstytucyjnych zasad* (wyrok NSA z 8 października 2008 r., sygn. akt I FSK 1154/07).

1.6. Komornicy

W zdecydowanej większości komornicy wykonują czynności z zakresu postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego. W tych przypadkach występują jako organ władzy publicznej.

Wykonują również innego rodzaju czynności, które występują w zdecydowanej mniejszości. Przykładowo doręczają korespondencję na zlecenie sądów oraz sporządzają protokoły stanu faktycznego. Pełnią także nadzór nad licytacjami.

Z art. 3 ust. 1 ustawy o komornikach sądowych wynika, że w zakresie wykonywania czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym komornik jest organem władzy publicznej. Powoduje to, że w tym zakresie komorników nie uznaje się za podatników VAT. Artykuł 15 ust. 6 ustawy o VAT stanowi bowiem, że nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane. Nie dotyczy to czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych. W konsekwencji wykonywane przez komorników czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym nie podlegają opodatkowaniu VAT.

Dlatego komornicy nie są podatnikami VAT w zakresie wykonywanych przez nich czynności w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym.

Potwierdził to Minister Finansów w interpretacji ogólnej z 15 kwietnia 2019 r. (sygn. PT9.810.1.2019). Uznał jednocześnie, że pozostałe czynności również nie podlegają VAT.

2. Jednostki samorządu terytorialnego

Podatnikiem VAT jest jednostka samorządu terytorialnego. Jej jednostki organizacyjne nie mogą mieć takiego statusu.

eprasa.pl cf4c572924

Jednostka organizacyjna to:

a) utworzone przez jednostkę samorządu terytorialnego samorządowa jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy,
b) urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski.

Statusu podatnika VAT nie mają jednostki organizacyjne gmin, powiatów i województw.

2.1. Działalność edukacyjna i pomocy społecznej samorządu

Działania w zakresie edukacji publicznej oraz pomocy społecznej realizowane przez samorząd zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu VAT. Takie stanowisko zajął MF w wydanej interpretacji ogólnej z 10 czerwca 2020 r. (sygn. PT1.8101.3.2019PT1.8101.3.20).

Oznacza to, że nie wykazujemy ich w deklaracji i ewidencji VAT. Dotyczy to również sytuacji, gdy jednostki samorządu współpracują w wykonywaniu tych zadań. Jako przykład usług związanych z edukacją niepodlegających VAT MF wymienia usługi stołówkowe, wydawanie duplikatów świadectw czy legitymacji, organizację zielonych szkół. Natomiast usługi pomocy społecznej niepodlegające VAT to m.in. usługi opiekuńcze dla osób samotnych czy zapewnienie pobytu w domu pomocy społecznej na podstawie decyzji administracyjnej.

W przywołanej interpretacji przede wszystkim wytłumaczono, jakie okoliczności należy brać pod uwagę, aby ustalić, że czynności wykonywane przez samorząd nie podlegają VAT.

MF podkreśliło, że wprawdzie zadania własne samorządu obejmują zaspokajanie wszystkich potrzeb wspólnoty, jednak wykonywanie czynności w ramach tych zadań nie oznacza automatycznie, że mają one charakter władczy.

Dotyczy to tylko przypadków, gdy jednostka wykonuje czynności o charakterze władczym, które są związane z realizacją zadań nałożonych na nią przepisami prawa, do których realizacji została powołana. Ponadto wykonywanie tych czynności jest podporządkowane ścisłemu reżimowi publicznoprawnemu, a pobierane opłaty nie mogą być uznane za rzeczywistą równowartość świadczenia.

Dlatego MF stwierdziło, że:

MF *(...) uwzględniając sposób organizacji i realizacji zadań przez polską administrację samorządową uznać należy, że większość czynności wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego, m.in. z uwagi na brak spełnienia przesłanki dotyczącej odpłatności, nie stanowi działalności gospodarczej, a w konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.*

Natomiast w odniesieniu do pozostałych czynności, mających cywilnoprawny charakter, organ władzy publicznej, co do zasady, będzie podatnikiem VAT.

eprasa.pl cf4c572924

2.2. Instytucje kultury

Kwestia statusu instytucji kultury (w takiej formie mogą działać domy kultury, biblioteki, muzea) jako podatnika VAT nie budzi wątpliwości. Posiadają one odrębną osobowość prawną na podstawie art. 14 ust. 1 ustawy z 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 457).

Instytucje kultury gospodarują samodzielnie przydzieloną i nabytą częścią mienia, kierując się zasadami efektywności ich wykorzystania, a także są zobowiązane do pokrywania kosztów bieżącej działalności i zobowiązań z uzyskiwanych przez siebie przychodów. Przychodami instytucji kultury z kolei są przychody z prowadzonej działalności, w tym ze sprzedaży składników majątku ruchomego, przychody z najmu i dzierżawy składników majątkowych, dotacje podmiotowe i celowe z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, środki otrzymane od osób fizycznych i prawnych oraz z innych źródeł. Organizator – podmiot tworzący instytucję kultury, co do zasady, nie odpowiada za jej zobowiązania. Na tej podstawie przyjmuje się, że instytucje kultury charakteryzują się znacznie większym stopniem samodzielności niż jednostki budżetowe gmin, co powoduje, że są one uznawane za odrębnych od JST podatników VAT. Takie stanowisko prezentują zarówno sądy administracyjne (por. wyrok WSA w Poznaniu z 15 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Po 791/11), jak i organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 2 sierpnia 2016 r., sygn. ILPP1/4512-1-321/16-2/UG).

2.3. Montaż paneli fotowoltaicznych i usuwanie azbestu

Otrzymane przez gminę wpłaty od mieszkańców z tytułu wkładu własnego w kosztach montażu instalacji solarnych i instalacji paneli fotowoltaicznych nie stanowią wynagrodzeni za świadczoną przez gminę na ich rzecz usługę i jako takie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Gminy są z tego tytułu podatnikami VAT. Potwierdził to wyrok TSUE z 30 marca 2023 r. (sygn. akt C-612/21), w którym Trybunał uznał, że gmina nie jest z tego tytułu podatnikiem.

Rozliczenie wpłat mieszkańców powinno odbywać się poza VAT.

Gmina nie jest również podatnikiem z tytułu usuwania azbestu na rzecz mieszkańców (zob. wyrok z 30 marca 2023 r. w sprawie C-616/21).

3. Gospodarstwa rolne

Z art. 15 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że w przypadku osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie za podatnika uważa się osobę, która złoży zgłoszenie rejestracyjne. Zasada ta ma zastosowanie również do osób fizycznych prowadzących wyłącznie działalność rolniczą. W takim przypadku zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na którą będą wystawiane fak-

eprasa.pl cf4c572924

tury przy zakupie towarów i usług i która będzie wystawiała faktury przy sprzedaży produktów rolnych (art. 96 ust. 2 ustawy o VAT). Przepis ten nie jest jednak zgodny z dyrektywą, co potwierdził TSUE.

3.1. Małżonkowie prowadzący gospodarstwo jako odrębni podatnicy

Powołując się na art. 15 ust. 4 ustawy o VAT, organy podatkowe nie pozwalały na rejestrację do VAT jednego z małżonków prowadzących gospodarstwo i korzystanie ze zwolnienia z VAT przez drugiego z nich.

Jednak TSUE w wyroku z 24 marca 2022 r. w sprawie C-697/20 W.G. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w L. uznał polskie przepisy za niezgodne z dyrektywą VAT. Rozpatrywał sprawę małżonki, która prowadziła hodowlę kurcząt rzeźnych w dwóch z sześciu kurników objętych gospodarstwem rolnym posiadanym wspólnie z małżonkiem i złożyła zgłoszenie rejestracyjne VAT, o którym mowa w art. 96 ustawy o VAT, rezygnując tym samym ze statusu rolnika ryczałtowego, jaki dotychczas posiadała. Natomiast jej małżonek, który w czterech pozostałych kurnikach objętych tym gospodarstwem również prowadził hodowlę kurcząt rzeźnych, posiadając status rolnika ryczałtowego, wstrzymał się od podjęcia takich działań.

Według TSUE nie jest zgodna z dyrektywą VAT praktyka polskich organów, która wyklucza możliwość uznania małżonków prowadzących działalność rolniczą w ramach jednego gospodarstwa przy wykorzystaniu majątku objętego małżeńską wspólnością majątkową za odrębnych podatników VAT. Zdaniem TSUE w omawianym przypadku okoliczność, że małżonkowie osobno zarządzają środkami przeznaczonymi do prowadzenia hodowli, może stanowić w tym względzie istotną wskazówkę, gdyż hodowle te są odrębne z ekonomicznego, finansowego i organizacyjnego punktu widzenia. Nie zawsze jednak, niejako automatycznie, małżonków prowadzących wspólne gospodarstwo rolne należy uznać za odrębnych podatników. Będzie tak, gdy ich działalności będą odrębne z ekonomicznego, finansowego i organizacyjnego punktu widzenia. Do tej pory ustawodawca nie zmienił przepisów ustawy o VAT w tym zakresie.

3.2. Małżonkowie prowadzący działalność jako jeden podatnik

Natomiast 3 kwietnia 2025 r. zapadł wyrok TSUE w sprawie C-213/24, w której powstały wątpliwości, kto powinien być podatnikiem VAT przy sprzedaży działek należących do gospodarstwa rolnego przez małżonków. Trybunał uznał, że małżonkowie, jeśli łączy ich wspólność majątkowa, mogą działać jako jeden podatnik, jeżeli wspólnie zlecili pośrednikowi przygotowanie sprzedaży należącego do nich gruntu rolnego, który otrzymali od rodziców wraz z gospodarstwem rolnym. Zdaniem Trybunału może tak być, jeżeli małżonkowie ci jawią się względem osób trzecich jako dokonujący razem stanowiącej działalność gospodarczą transakcji sprzedaży gruntów należących

eprasa.pl cf4c572924

do tej wspólności i razem ponoszą ryzyko gospodarcze związane z wykonywaniem tej działalności.

Oznacza to, że małżonkowie, których łączy wspólny majątek i wspólne działanie, będą nie tylko jednym podatnikiem VAT, ale też powinni mieć jeden NIP. Aby jednak zastosować się do wytycznych Trybunału, konieczna jest zmiana przepisów ustawy o VAT, na którą przyjdzie nam zapewne poczekać. Polska ustawa o VAT nie pozwala na rejestrację dwóch osób fizycznych jako jednego podatnika, gdy nie tworzą spółki.

4. Grupa VAT

Grupa VAT została zdefiniowana jako grupa podmiotów powiązanych finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie, zarejestrowana jako podatnik podatku.

4.1. Zasady tworzenia grupy VAT

Grupę VAT mogą utworzyć podatnicy:
1) posiadający siedzibę na terytorium kraju lub
2) nieposiadający siedziby na terytorium kraju – w zakresie, w jakim prowadzą działalność gospodarczą na terytorium kraju za pośrednictwem oddziału położonego na terytorium kraju.

Podmiot może być członkiem tylko jednej grupy VAT. Natomiast grupa VAT nie może być:
- członkiem innej grupy VAT,
- powiększana o innych członków ani pomniejszona o któregokolwiek z członków wchodzących w jej skład.

Członkowie grupy muszą być ze sobą powiązani. Warunki istnienia powiązań finansowych, ekonomicznych i organizacyjnych między członkami grupy VAT muszą być spełnione nieprzerwanie przez okres, w jakim ta grupa posiada status podatnika. Muszą istnieć łącznie trzy rodzaje powiązań.

Podatników uważa się za powiązanych finansowo, jeśli jeden z podatników będących członkiem grupy VAT będzie posiadał bezpośrednio ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym lub ponad 50% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących bądź zarządzających albo ponad 50% prawa do udziału w zysku każdego z pozostałych podatników będących członkami tej grupy.

Natomiast o powiązaniach ekonomicznych będziemy mówili, jeżeli:
1) przedmiot głównej działalności członków grupy VAT ma taki sam charakter lub
2) rodzaje działalności prowadzonej przez członków grupy VAT uzupełniają się i są współzależne, lub
3) członek grupy VAT prowadzi działalność, z której w całości lub w dużej mierze korzystają inni członkowie grupy VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Z kolei podatników uważa się za powiązanych organizacyjnie, jeżeli:
1) prawnie lub faktycznie, bezpośrednio albo pośrednio, będą znajdowali się pod wspólnym kierownictwem lub
2) będą organizować swoje działania całkowicie lub częściowo w porozumieniu.

Podmioty, które spełniają warunki i chcą rozliczać VAT wspólnie, muszą podpisać umowę. Umowę o utworzeniu grupy VAT należy sporządzić na piśmie. Musi zawierać co najmniej:
1) nazwę grupy VAT z dodatkowym oznaczeniem „grupa VAT" lub „GV",
2) dane identyfikacyjne podatników tworzących grupę VAT, w tym dane dotyczące oddziału w przypadku podatnika nieposiadającego siedziby na terytorium kraju, oraz wysokość kapitału zakładowego każdego z tych podatników,
3) wskazanie przedstawiciela grupy VAT, wyznaczonego spośród jej członków,
4) dane identyfikacyjne udziałowców (akcjonariuszy) i wysokość ich udziału w kapitale zakładowym podatników tworzących grupę VAT, posiadających ponad 50% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym tych podatników,
5) wskazanie okresu, na jaki grupa VAT została utworzona, nie krótszego niż 3 lata.

Grupa VAT nabędzie status podatnika z dniem wskazanym w umowie o jej utworzeniu, nie wcześniej jednak niż z dniem dokonania rejestracji.

Grupa rozlicza wspólnie VAT za pośrednictwem wskazanego w umowie przedstawiciela, czyli podmiotu reprezentującego grupę VAT w zakresie jej obowiązków. Składa on w imieniu grupy zgłoszenie rejestracyjne VAT-R wraz z umową o jej utworzeniu do właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego. Naczelnik urzędu skarbowego nie zarejestruje grupy do VAT, jeżeli nie będą spełnione warunki do uznania jej za podatnika. O odmowie rejestracji będzie zawiadamiany przedstawiciel grupy.

Gdy warunki będą spełnione, grupa zostanie zarejestrowana jako jeden podatnik. Z chwilą rejestracji grupy do VAT z urzędu zostaną wykreśleni z rejestru jako podatnicy VAT członkowie tej grupy. Dotyczy to również rejestracji VAT UE. Ich rachunki rozliczeniowe uwidocznione na tzw. białej liście zostaną przypisane jako rachunki grupy.

Grupa VAT będzie mogła korzystać z ochrony, jaką daje interpretacja, gdy zastosuje się do interpretacji wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek podmiotu planującego utworzenie tej grupy, w zakresie działalności tej grupy VAT.

Kontrole podatkowe wobec grupy VAT są prowadzone na tej samej zasadzie co grup kapitałowych, z tym że kontrolę będzie prowadził naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla przedstawiciela grupy. W przypadku kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej kontrolowanym jest każda spółka wchodząca w skład tej grupy w okresie objętym kontrolą podatkową.

4.2. Opodatkowanie transakcji w grupie VAT

Gdy grupa VAT zostanie zarejestrowana, to dostawa towarów i świadczenie usług dokonane:

eprasa.pl cf4c572924

- przez członka grupy VAT na rzecz danego członka tej samej grupy nie będą podlegały opodatkowaniu,
- przez członka grupy VAT na rzecz podmiotu spoza tej grupy będą uznane za dokonane przez tę grupę,
- na rzecz członka grupy VAT przez podmiot spoza tej grupy uważa się za dokonane na rzecz tej grupy.

Specjalne regulacje przewidziano natomiast, gdy członkiem grupy będzie oddział innego podatnika.

Niepodlegające opodatkowaniu VAT czynności między członkami grupy VAT nie będą również podlegały podatkowi od czynności cywilnoprawnych, z wyjątkiem:
- umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym, lub udział w tych prawach,
- umów sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych.

Wynika z tego, że wskazane umowy będą podlegały PCC, nawet gdy będą dokonywane między członkami grupy VAT.

W przypadku grupy VAT obowiązują szczególne zasady obliczania proporcji służącej do ustalenia VAT naliczonego do odliczenia. Jeżeli zakupione towary i usługi będą wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, to:
- możliwe będzie przyporządkowanie ich do poszczególnych członków grupy VAT – odliczenia częściowe dokonywane będą przy zastosowaniu proporcji obliczonej dla tych konkretnych członków grupy, a nie dla całej grupy (art. 90 ust. 10c ustawy o VAT),
- nie będzie możliwe przyporządkowanie ich do poszczególnych członków grupy VAT – odliczenia częściowe dokonywane będą przy zastosowaniu proporcji obliczonej dla całej grupy VAT (art. 90 ust. 10d ustawy o VAT).

Grupę VAT w zakresie jej obowiązków podatkowych, w tym wynikających z ustawy o VAT, Ordynacji podatkowej, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz ustawy o KAS, będzie reprezentował przedstawiciel grupy VAT.

Członkowie grupy VAT są obowiązani prowadzić w postaci elektronicznej ewidencję czynności dokonywanych na rzecz innych członków grupy. Ewidencja ta jest przesyłana w formacie JPK_GV(1). Struktura logiczna JPK_GV(1) została opracowana na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 30 marca 2023 r. w sprawie ewidencji prowadzonej przez członków grupy VAT (Dz.U. z 2023 r. poz. 727). Co istotne, ewidencja ta jest przesyłana za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu (art. 109 ust. 11g–11k ustawy o VAT).

JPK_V7 w imieniu grupy VAT złoży jej przedstawiciel. Grupa VAT w rozliczeniu za pierwszy okres rozliczeniowy będzie mogła uwzględnić kwotę nadwyżki podatku na-

eprasa.pl cf4c572924

liczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wynikającą z ostatniej deklaracji podatkowej złożonej przez jej członków jako podatników.

4.3. Rozliczenie po utracie statusu podatnika przez grupę VAT

Grupa VAT straci status podatnika:
1) z dniem poprzedzającym dzień wystąpienia zmian w stanie faktycznym lub w stanie prawnym skutkujących naruszeniem warunków uznania grupy VAT za podatnika;
2) z upływem terminu, na jaki została utworzona.

Gdy grupa VAT straci status podatnika, będzie zobowiązana złożyć JPK_V7 jeszcze za okres rozliczeniowy, w którym utraciła ten status. Natomiast kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikająca z ostatniej deklaracji będzie podlegać:
- zwrotowi na rzecz przedstawiciela grupy VAT lub
- odliczeniu w rozliczeniu za następny okres rozliczeniowy przedstawiciela grupy VAT.

Po utracie przez grupę VAT statusu podatnika nadal jej przedstawiciel będzie mógł dokonywać korekt rozliczeń podatku za okresy rozliczeniowe, w których grupa VAT była podatnikiem. Zyska prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty za ten okres. Będzie również przysługiwał zwrot tej nadpłaty.

Natomiast stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za okres obowiązywania grupy VAT będą mogli być członkowie, którzy tworzyli grupę VAT w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika.

Po wykreśleniu z rejestru grupy VAT jej członkowie nie będą musieli składać zgłoszenia rejestracyjnego, aby uzyskać status podatnika. Naczelnik urzędu skarbowego będzie przywracał z urzędu zarejestrowanie członka tej grupy VAT jako podatnika VAT ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia.

5. Fundacja rodzinna

Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia i zarządzania nim w interesie beneficjentów. Dodatkowo przepisy ustawy o fundacji rodzinnej precyzują zakres prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, wymieniając wiele czynności, jakie fundacja rodzinna może wykonywać w ramach swojej działalności. Z tytułu niektórych z tych czynności może być podatnikiem VAT.

Tak jest, gdy fundacja udostępnia swoje mienie na podstawie umowy najmu lub dzierżawy. Działa wtedy jako podatnik VAT. Natomiast udostępnianie tego mienia nieodpłatnie jej beneficjentom nie podlega VAT, gdy od zakupu majątku fundacja nie odliczyła VAT lub odliczyła go na podstawie proporcji, zakładając, że nie będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 20 listopada 2023 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.425.2023.1.KK) oraz piśmie z 5 listopada 2024 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.538.2024.3.APR).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział IV

Obowiązek podatkowy

(art. 19a ustawy o VAT)

O tym, kiedy należy rozliczać (w tym wykazywać w deklaracjach VAT) czynności podlegające opodatkowaniu VAT, decyduje moment powstania obowiązku podatkowego. Zasady powstawania obowiązku podatkowego w przypadku sprzedaży krajowej (odpłatnych dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju) określają przepisy art. 19a ustawy o VAT.

Na podstawie wymienionych przepisów czynności podlegające opodatkowaniu (tj. dostawy towarów i świadczenie usług na terytorium kraju) dzielą się na dwie grupy:

- czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, oraz
- czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych.

1. Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych

W przypadku gdy obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, o momencie jego powstania decyduje data dokonania dostawy lub wykonania usługi oraz otrzymania zaliczki.

Powstawanie obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych

Moment powstania obowiązku podatkowego	Kiedy wskazana zasada ma zastosowanie	Podstawa prawna
Z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty	Gdy zapłata zostanie otrzymana przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi	Art. 19a ust. 8 ustawy o VAT
Z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi	Gdy obowiązek podatkowy nie powstał wcześniej na skutek otrzymania całości lub części zapłaty	Art. 19a ust. 1 ustawy o VAT

eprasa.pl cf4c572924

1.1. Dokonanie dostawy towarów

Dokonaniem dostawy towarów jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Najczęściej przeniesienie takiego prawa następuje z chwilą wydania towarów, lecz nie zawsze tak jest. Do dokonania takiej dostawy dojść może np. na skutek wydania dokumentów albo środków umożliwiających rozporządzanie rzeczą.

Termin powstania obowiązku podatkowego, gdy wydanie towaru decyduje o momencie powstania obowiązku podatkowego

Sposób dostarczenia towaru	Moment dokonania dostawy
Towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie przez niego wskazanej	Dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą jego wydania
Towar jest dostarczany transportem własnym dostawcy lub najętym przez niego, do miejsca wskazanego w umowie przez nabywcę	Dokonanie dostawy towaru następuje, co do zasady, z chwilą dostarczenia towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę
Towar jest pozostawiany w miejscu wskazanym przez nabywcę (np. nabywca prosi o pozostawienie – odpłatnie lub nieodpłatnie – towaru na określony czas w magazynie dostawcy)	Dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy
Towar jest wysyłany przez dostawcę nabywcy za pośrednictwem przewoźnika, kuriera, poczty itp. (ryzyko utraty towaru ponosi nabywca)	Dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel na nabywcę

Przykład 20
Podatnik sprzedał samochód. Umowa została zawarta 31 maja i bezpośrednio po jej podpisaniu nabywcy zostały wręczone kluczyki i dokumenty do samochodu. Nabywca nie odebrał jednak samochodu od razu, lecz uczynił to dopiero 3 czerwca. Mimo to obowiązek podatkowy z tytułu dostawy samochodu powstał 31 maja, tj. w dniu wydania nabywcy dokumentów i kluczyków umożliwiających rozporządzanie samochodem.

1.2. Wykonanie usługi

Przepisy ustawy o VAT nie regulują, kiedy usługę można uznać za wykonaną. Dlatego uznać należy, że momentem wykonania usługi jest, co do zasady, moment, w którym usługodawca dokonał ostatniej czynności składającej się na określony rodzaj usługi.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 21
Firma transportowa otrzymała zlecenie dostarczenia towaru z magazynu firmy A w Poznaniu do magazynu firmy B we Wrocławiu. Firma transportowa wyładowała towar w magazynie firmy B we Wrocławiu 30 czerwca. W tym też dniu dojdzie do wykonania usługi transportowej (i powstania obowiązku podatkowego w VAT), gdyż z chwilą wyładowania towaru firma transportowa dokonała ostatniej czynności składającej się na usługę transportową.

1.3. Szczególne momenty uznawania usług za wykonane oraz dostaw towarów za dokonane

W niektórych przypadkach, uzasadnionych z reguły specyfiką transakcji, przepisy o VAT określają szczególny moment wykonania usługi. Przykładem jest regulacja wynikająca z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi, że usługę uznaje się za wykonaną z upływem każdego:

- okresu, do którego odnoszą się płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi – w przypadku świadczenia usługi, dla której ustalono następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń (art. 19a ust. 3 zdanie pierwsze ustawy o VAT),
- roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi – w przypadku świadczenia usługi w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń (art. 19a ust. 3 zdanie drugie ustawy o VAT). Przyjmuje się, że przez rok należy rozumieć 12 kolejnych, następujących po sobie miesięcy.

Przedstawione zasady stosuje się odpowiednio do dostawy towarów, co wynika z art. 19a ust. 4 ustawy o VAT. Wyjątkiem jest dostawa towarów, o której mowa w:

- art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, tj. dostawa towarów, w ramach której następuje wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione (chodzi tu m.in. o dostawę towaru dokonaną w ramach leasingu finansowego);
- art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT, tj. dostawa dokonywana na rzecz podatnika ułatwiającego poprzez użycie interfejsu elektronicznego, takiego jak platforma, platforma handlowa, portal lub podobne środki, dostawy towarów oraz przez tego podatnika.

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji pojęcia „sprzedaż o charakterze ciągłym". Termin ten nie jest również regulowany prawodawstwem unijnym. We wcześniejszym okresie w doktrynie i orzecznictwie ukształtował się utrwalony pogląd, według którego o usługach ciągłych można mówić tylko wtedy, gdy poszczególnych czynności usługodawcy nie sposób wyodrębnić. W konsekwencji nie można określić, kiedy kończą się pewne świadczenia, a kiedy następne się rozpoczynają.

eprasa.pl cf4c572924

Pogląd ten znacznie ewoluował i przyjmuje się obecnie kryteria znacznie mniej restrykcyjne.

Przykładowo z wyroku NSA z 22 lutego 2019 r. (sygn. akt I FSK 150/17) wynikało, że:

NSA *(...) pojęcie usług ciągłych, o których mowa w analizowanych regulacjach ustawy o VAT należy definiować mając na względzie cel, w jakim wprowadzono art. 64 Dyrektywy 2006/112/WE, co prowadzi do szerszego rozumienia tego pojęcia. Winno ono zatem obejmować świadczenia tradycyjnie definiowane jako okresowe/ciągłe, jak również dokonywane w ramach stałych umów o współpracę, w przypadku których w związku z ich świadczeniem ustalono następujące po sobie terminy płatności. Ustawodawca krajowy, wykonując kompetencje nadane mu w art. 64 ust. 2 zdanie trzecie Dyrektywy 2006/112/WE jako kryterium charakteryzujące te usługi (ciągłe w rozumieniu Dyrektywy) przyjął raczej ustalenie dla niech następujących po sobie terminów płatności.*

Również organy podatkowe stopniowo akceptowały ten pogląd. Stąd m.in. w interpretacji z 2 sierpnia 2024 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.286.2024.1.JO), dotyczącej określenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla świadczonej usługi transportowej, Dyrektor KIS wyjaśnił, że:

MF *(...) przedstawione przez Państwa informacje wskazują, że poszczególne usługi są realizacją przyjętego przez Państwa, w ramach umowy grupowej zobowiązania do dokonania szeregu określonych usług objętych jednym stosunkiem zobowiązaniowym, gdzie z góry przyjęto powtarzalność usług i ustalono dla nich okresy rozliczeniowe. Tym samym należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy z tytułu świadczonych usług powstaje u Państwa zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy, tj. z upływem każdego okresu rozliczeniowego.*

Dlatego gdy podatnik ma zawartą stałą umowę, w której określono następujące po sobie terminy płatności, to usługę należy uznać za wykonaną z końcem ustalonego okresu rozliczeniowego, chyba że wcześniej następuje zapłata.

1.4. Otrzymanie zaliczki przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi

W przypadku czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, otrzymanie części lub całości zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi przyspiesza moment powstania obowiązku podatkowego. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Przykład 22

25 maja podatnik otrzymał od klienta zamówienie na towar za 8000 zł netto + 1840 zł VAT. Realizację zamówienia podatnik uzależnił od otrzymania zaliczki w wysokości 30% ceny brutto towaru. 29 maja podatnik otrzymał zaliczkę w wymaganej kwocie

eprasa.pl cf4c572924

(tj. 2952 zł). Oznacza to, że w części odpowiadającej zaliczce obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów powstał już 29 maja.

Nie każde jednak otrzymanie wpłaty pieniężnej przez sprzedawcę stanowi otrzymanie zapłaty, o której mowa w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Czynnościami podlegającymi opodatkowaniu VAT są bowiem dostawy towarów i świadczenie usług (oraz pozostałe czynności wymienione w art. 5 ustawy o VAT), a nie płatności dokonane z tytułu tych czynności (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99). Tym samym, jak czytamy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 sierpnia 2010 r. (sygn. akt I FSK 1100/09):

NSA *(...) opodatkowaniu VAT nie powinny podlegać zapłaty za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny.*

Obowiązek podatkowy na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT powstaje zatem jedynie wówczas, gdy między otrzymaniem przez podatnika określonej kwoty a czynnością podlegającą opodatkowaniu (np. dostawą towarów czy świadczeniem usługi) istnieje bezpośredni związek. Jest to przypadek, gdy otrzymana kwota dotyczy nabycia konkretnych towarów lub konkretnych usług (zob. przykładowo wyrok NSA z 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1100/09). Otrzymywanie kwot na poczet przyszłych, nieskonkretyzowanych świadczeń nie skutkuje powstawaniem obowiązku podatkowego na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Otrzymanie takich kwot skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego dopiero z chwilą skonkretyzowania świadczeń, których dotyczą.

2. Szczególne terminy powstawania obowiązku podatkowego

Dla trzech grup czynności ustawodawca przewidział szczególne sposoby powstawania obowiązku podatkowego.

Czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych

Rodzaj usługi lub dostawy towarów	Moment powstania obowiązku podatkowego	Podstawa prawna
1	2	3
■ wydanie towaru przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu ■ przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania części lub całości zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty)	Art. 19a ust. 5 pkt 1 i 2 w zw. z art. 19a ust. 6 ustawy o VAT oraz § 2 rozporządzenia MF z 18 września 2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie ■ dostawy towarów dokonywane w trybie egzekucji towarów, o której mowa w art. 18 ustawy o VAT, a więc dostawy towarów dokonywane przez administracyjne organy egzekucyjne oraz komorników sądowych ■ świadczenie na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym (nie dotyczy świadczenia usług, których miejsce świadczenia ustala się na zasadach ogólnych określonych przepisami art. 28b ustawy o VAT, których nabycie stanowi import usług; w tym zakresie obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych) ■ świadczenie usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 ustawy o VAT (np. świadczenie usług udzielania pożyczek) ■ otrzymanie powiększającej podstawę opodatkowania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze		
■ świadczenie usług budowlanych lub budowlano-montażowych ■ dostawy książek drukowanych (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłączeniem map i ulotek – oraz gazet, czasopism i magazynów, drukowanych (CN 4902) ■ czynności polegające na drukowaniu książek (CN ex 4901 10 00, 4901 91 00, ex 4901 99 00 i 4903 00 00) – z wyłącze niem map i ulo-	Gdy są świadczone na rzecz: 1) podatników – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania części lub całości zapłaty (w odniesieniu do otrzymanej kwoty) lub wystawienia faktury, nie później jednak niż z chwilą upływu terminu wystawienia faktury; przy czym otrzymanie części lub całości zapłaty skutkuje powstaniem obowiązku podat-	Art. 19a ust. 5 pkt 3 w zw. z art. 19a ust. 7 w zw. z art. 19a ust. 8 w zw. z art. 106j ust. 3 i 4 ustawy o VAT

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
tek – oraz gazet, czasopism i magazynów (CN 4902), z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług	kowego tylko do momentu wykonania usługi lub dokonania dostawy towarów. Termin wystawienia faktury, która nie jest fakturą zaliczkową, upływa dla: ■ świadczenia usług budowlanych oraz budowlano-montażowych – 30 dnia od dnia wykonania usługi ■ dostaw drukowanych książek, gazet, czasopism i magazynów – 60 lub 120 dnia od dnia wydania towarów (zależnie od tego, czy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów) ■ czynności drukowania – 90 dnia od dnia wykonania czynności. Po wyroku TSUE z 2 maja 2019 r. (C-224/18) również organy podatkowe uznają, że moment wykonania usługi budowlanej wyznacza data podpisania protokołu odbioru, gdy nie jest możliwe ustalenie wynagrodzenia przed odbiorem prac, a odbiór został ustalony w umowie. Także NSA w wyroku z 18 lipca 2019 r., sygn. akt I FSK 65/16, po wyroku TSUE uznał, że odbiór robót, w sytuacji gdy tego rodzaju warunek odzwierciedla normy i standardy istniejące w dziedzinie, w której taka usługa jest wykonywana, jest decydujący dla uznania, że usługa została wykonana, dla potrzeb określenia chwili powstania obowiązku podatkowego w VAT. Moment wystawienia faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki przed wykonaniem tych usług nie	

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku otrzymania zaliczki obowiązek podatkowy powstanie bowiem z chwilą otrzymania tej zaliczki. 2) pozostałych podmiotów niebędących podatnikami VAT, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze – obowiązek podatkowy będzie powstawał na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi lub – jeśli przed tym momentem otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą otrzymania zapłaty w odniesieniu do otrzymanej części. Wystawienie zatem w takiej sytuacji faktury na żądanie ww. podmiotów lub otrzymanie zapłaty po wykonaniu usługi pozostanie bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego	
■ dostawy energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego ■ świadczenie usług (z wyłączeniem tych, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług; obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia takich usług powstaje na zasadach ogólnych): – telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych – wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT – najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze	Obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności. Obowiązek wystawienia faktury powstaje najpóźniej w dniu upływu terminu płatności. Otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego (art. 19a ust. 8 pkt 2 ustawy o VAT), chyba że ustalono termin płatności zaliczki (zob. pismo Dyrektora KIS z 17 maja 2022 r., sygn. 0112-KDIL1-2.4012.43.2022.2.WP)	Art. 19a ust. 5 pkt 4 w zw. z art. 19a ust. 7 w zw. z art. 106j ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
– ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia – stałej obsługi prawnej i biurowej – dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego		

Przykład 23
Spółka prowadząca działalność w zakresie udzielania pożyczek 5 stycznia udzieliła pożyczki z terminem płatności pożyczonej kwoty oraz odsetek upływającym 31 marca. Pożyczkobiorca spłaci tę pożyczkę wraz z odsetkami dopiero 15 września. Na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e ustawy o VAT obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usługi udzielenia pożyczki powstanie w takiej sytuacji dopiero 15 września.

Przykład 24
30 maja spółka dokonała odbioru usługi budowlanej. W tym samym dniu wykonawca wystawił fakturę dokumentującą tę usługę z terminem płatności upływającym 1 lipca. Obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia tej usługi powstał w tej sytuacji już 30 maja (niezależnie od tego, kiedy spółka opłaci fakturę). Wynika to z art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT.

Przykład 25
Spółka z o.o. świadczy usługi najmu. Faktury za najem wystawia pod koniec miesiąca poprzedzającego dany miesiąc z terminem płatności upływającym 10 dnia rozliczanego miesiąca. W związku z tym fakturę za maj spółka wystawiła już 28 kwietnia. W tym też dniu (na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret trzecie ustawy o VAT) powstał obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia w maju usługi najmu, której faktura ta dotyczy (niezależnie od tego, czy i kiedy najemca opłaci fakturę).

3. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu czynności nieodpłatnych

W ustawie o VAT nie ma szczególnego przepisu dotyczącego powstawania obowiązku podatkowego z tytułu podlegających opodatkowaniu czynności nieodpłatnych. Najczęściej zatem obowiązek podatkowy powstanie z chwilą dokonania nieodpłatnej dostawy towarów (tj. z chwilą przekazania lub zużycia towarów) albo z chwilą wykonania nieodpłatnie świadczonej usługi (zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział V

Podstawa opodatkowania VAT

(art. 29a, art. 31a, art. 31b ustawy o VAT)

Gdy podatnik stwierdzi, że dokonana przez niego dostawa towarów lub wykonane albo nabyte usługi podlegają u niego opodatkowaniu VAT, musi przystąpić do ustalenia podstawy opodatkowania.

1. Ustalanie podstawy opodatkowania

Definicja podstawy opodatkowania została określona w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Według niej do podstawy opodatkowania zaliczamy 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.

Jednocześnie wprost zostało określone, co obejmuje, a czego nie obejmuje podstawa opodatkowania w VAT.

Zasady ustalania podstawy opodatkowania

Lp.	Elementy, które wliczamy do podstawy opodatkowania	Elementy, których nie wliczamy do podstawy opodatkowania	Uwagi
1	2	3	4
1.	Podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze	Podatek od towarów i usług Kwotę należną od kupującego pomniejszamy o polski VAT.	Do podstawy opodatkowania wliczamy zapłacony za granicą VAT, akcyzę.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
2.	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które sprzedawca pobiera od nabywcy lub usługobiorcy	Koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, które ponosi nabywca, a nie pobiera ich sprzedawca	Do podstawy opodatkowania należy wliczyć wszelkie koszty, które są elementem kalkulacyjnym otrzymanego przez sprzedawcę wynagrodzenia, stanowiące część odpłatności za usługę.
3.		Kwoty stanowiące obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, tzw. skonto	Obecnie ukształtowało się stanowisko, że skonta nie uwzględniamy w podstawie opodatkowania wyłącznie w przypadku, gdy w chwili wystawiania faktury nabywca spełnił warunki do jego uzyskania, tzn. zapłacił w ustalonym terminie. Gdy w chwili wystawienia faktury warunki nie są spełnione, należy ją wystawić na całą kwotę, a następnie po dokonaniu zapłaty w terminie wystawić korektę.
4.		Udzielone nabywcy lub usługobiorcy opusty i obniżki cen, uwzględnione w momencie sprzedaży	Istnieją różne sposoby wskazywania na fakturze tego rodzaju rabatów: ■ wynagrodzenie należne wykonawcy usługi czy dostawcy towaru jest wykazywane w należnej kwocie, bez rozbicia na cenę pierwotną i udzielone zmniejszenie, ■ na fakturze jest wyraźnie wykazana cena pierwotna i udzielony od niej rabat. Jeżeli sprzedaż jest ewidencjonowana na kasie rejestrującej i posiadane przez nią funkcje pozwalają na to – na paragonie powinna być wskazana wartość rabatów lub narzutów.
5.		Otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowane wydatki poniesione w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowane przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku	Jako przykład takiej sytuacji można wskazać zwrot kosztów wysyłki towarów, gdy kupujący udziela pełnomocnictwa sprzedającemu (zob. rozdział I pkt 3.3.2).

eprasa.pl cf4c572924

2. Obniżenie podstawy opodatkowania

Gdy sprzedawca ustali podstawę opodatkowania, a następnie po dokonaniu sprzedaży lub wystawieniu faktury zajdą okoliczności wskazane w art. 29a ust. 10 ustawy o VAT, może tę podstawę obniżyć. Podstawę opodatkowania możemy obniżyć o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań,
- 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, które powiększają podstawę opodatkowania.

Od 1 lutego 2026 r. ze względu na sposób rozliczania przez sprzedawców faktury korygujące in minus dzielą się na dwie grupy. Są to:

1) faktury korygujące obniżające rozliczane w okresie rozliczeniowym ich przesłania do KSeF,
2) pozostałe faktury korygujące obniżające.

Nowe zasady rozliczeń mają zastosowanie do wszystkich faktur korygujących wystawionych od 1 lutego 2026 r.

2.1. Faktury korygujące rozliczane w okresie przesłania ich do KSeF

Po zmianie z art. 29a ust. 13 i 14 ustawy o VAT wynika, że obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego w przypadku faktur korygujących obniżających, wystawionych w postaci faktury ustrukturyzowanej (w trybie online), dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą. Jednocześnie fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF (art. 106na ust. 1 ustawy o VAT). A zatem zasadą obowiązującą w przypadku faktur korygujących in minus, wystawianych w postaci faktury ustrukturyzowanej w tzw. trybie online, jest rozliczanie ich przez sprzedawców w okresie rozliczeniowym przesłania tych faktur do KSeF.

Przykład 26
31 marca 2026 r. czynny podatnik VAT przesłał do KSeF wystawianą w trybie online polskiej spółce fakturę korygującą obniżającą podstawę opodatkowania i kwotę VAT w związku z przyznaniem tej spółce rabatu. Na podstawie tej faktury korygującej podatnik jest uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w ramach pliku JPK_VAT za marzec 2026 r.

Także w przypadkach określonych przepisami art. 29a ust. 13b i 13c ustawy o VAT faktury korygujące in minus powinny być przez sprzedawców rozliczane w okresie ich przesłania do KSeF. Dotyczy to faktur korygujących in minus wystawionych w trybie offline, niedostępności czy awarii systemu (zob. tabela: Termin rozliczenia faktur

eprasa.pl cf4c572924

korygujących wystawionych w trybie offline, niedostępności i awarii systemu). Od tej zasady przewidziano jednak wyjątki.

Termin rozliczenia faktur korygujących wystawionych w trybie offline, niedostępności i awarii systemu

Jak została wystawiona faktura korygująca	Komu i jak została dostarczona faktura korygująca	Termin rozliczenia faktury korygującej
w tzw. trybie offline24 (wystawianie faktur w tym trybie określają przepisy art. 106nda ustawy o VAT) oraz w okresie trwania niedostępności KSeF (wystawianie faktur w tym trybie określają przepisy art. 106nh ustawy o VAT)	na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6 ustawy o VAT (np. na rzecz nabywcy będącego podmiotem nieposiadającym siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, konsumenta czy podatnika polskiego bez NIP) udostępniona mu poza KSeF	w miesiącu przesłania do KSeF, chyba że wystawca wcześniej uzyska potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, wtedy może ją rozliczyć w okresie otrzymania tego potwierdzenia (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lutego 2026 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.833.2025.1.KM). Jeśli wystawca nie musi uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej (zob. tabela: Faktury korygujące obniżające rozliczane w okresie rozliczeniowym ich wystawienia), rozlicza ją już w miesiącu jej wystawienia, według daty wskazanej w polu P_1 (zob. pismo Dyrektora KIS z 5 marca 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.919.2025.3.MG). Gdy potwierdzenie jest wymagane, można rozliczyć korektę mimo nieprzesłania jej do KSeF i braku potwierdzenia otrzymania faktury korygującej, pod warunkiem podjęcia udokumentowanych prób jej doręczenia i posiadania dokumentacji, że nabywca wie o korekcie (art. 29a ust. 15c ustawy o VAT). Rozliczamy ją w miesiącu, w którym oba warunki były spełnione.
w okresie trwania awarii KSeF (wystawianie faktur w tym trybie określają przepisy art. 106nf ustawy o VAT)	udostępniona nabywcy poza KSeF (nie ma znaczenia kto jest nabywcą)	
w tzw. trybie offline24, w okresie trwania niedostępności KSeF lub w okresie trwania awarii KSeF	udostępniona nabywcy w KSeF (nie ma znaczenia, kto jest nabywcą)	w miesiącu przesłania do KSeF

Przykład 27

Czynny podatnik VAT wystawił fakturę korygującą obniżającą podstawę opodatkowania i kwotę VAT w związku z przyjęciem zwrotu towaru podmiotowi zagraniczne-

eprasa.pl cf4c572924

mu. Przedmiotem korekty była transakcja krajowa opodatkowana stawką 23%. Faktura ta została wystawiona 31 marca 2026 r. w tzw. trybie offline24 i doręczona nabywcy poza KSeF w tym dniu.
Scenariusz A: Faktura została przesłana do KSeF jeszcze 31 marca 2026 r. Na podstawie tej faktury korygującej podatnik jest uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w ramach pliku JPK_VAT za marzec 2026 r.
Scenariusz B: Faktura została przesłana do KSeF 1 kwietnia 2026 r. Na podstawie tej faktury korygującej podatnik jest uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w ramach pliku JPK_VAT już za marzec 2026 r., gdyż w marcu uzyskał potwierdzenie otrzymania faktury. Gdyby faktura była doręczona w KSeF, rozliczenie nastąpiłoby dopiero za kwiecień 2026 r.

Przykład 28
28 czerwca 2026 r. czynny podatnik VAT A wystawi fakturę korygującą obniżającą podstawę opodatkowania i kwotę VAT za usługę budowlaną wykonaną w Polsce w postaci elektronicznej, zgodnie ze wzorem faktury ustrukturyzowanej, i udostępni ją nabywcy w sposób z nim uzgodniony. Ze względu na trwającą „zwykłą" awarię KSeF nie prześle jej do KSeF w dniu wystawienia ani w kolejnych dniach.
Scenariusz A: Nabywcą będzie polska firma B. W takim przypadku podatnik A nie będzie mógł rozliczyć wystawionej faktury korygującej bez przesłania do KSeF lub otrzymania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.
Scenariusz B: Nabywcą będzie zagraniczna (tj. nieposiadająca na terytorium Polski siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej) firma C. W takim przypadku w grę będzie wchodzić rozliczenie przez podatnika A wystawionej faktury korygującej bez wprowadzenia do KSeF oraz uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę (w oparciu o udokumentowaną próbę doręczenia faktury korygującej nabywcy, o ile z posiadanej przez podatnika A dokumentacji wynikać będzie, że firma C wie, iż transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi na fakturze korygującej).

2.2. Pozostałe faktury korygujące obniżające

Faktury korygujące wystawione w wersji papierowej lub zwykłej elektronicznej podlegają co do zasady rozliczeniu w okresie, w którym podatnik uzyskał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi (zob. art. 29a ust. 13a ustawy o VAT).

Przykład 29
Na początku kwietnia 2026 r. deweloper sprzedał mieszkanie osobie prywatnej i sprzedaż tę udokumentował fakturą wystawioną w „zwykłej" postaci elektronicznej, gdyż nie miał obowiązku wystawiania jej w KSeF. W związku ze stwierdzeniem wad sprzedanego mieszkania pod koniec sierpnia 2026 r. deweloper obniży cenę sprzedanego lokalu, co udokumentuje także wystawioną w „zwykłej" postaci elektronicz-

eprasa.pl cf4c572924

nej fakturą korygującą obniżającą cenę. Na podstawie tej faktury korygującej deweloper będzie mógł obniżyć podstawę opodatkowania oraz podatek należny w sierpniu 2026 r., o ile do końca sierpnia otrzyma potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę mieszkania. W przeciwnym razie na podstawie faktury korygującej deweloper będzie mógł obniżyć podstawę opodatkowania oraz podatek należny w jednym z kolejnych miesięcy, tj. w miesiącu, w którym otrzyma potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę mieszkania.

Ustawodawca wyszczególnił jednak przypadki, gdy posiadanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej nie jest konieczne, aby rozliczyć korektę. Określa to art. 29a ust. 15 ustawy o VAT (zob. tabela: Faktury korygujące obniżające rozliczane w okresie rozliczeniowym ich wystawienia). W konsekwencji w takich przypadkach faktury korygujące obniżające podlegają, zdaniem autora, rozliczeniu w okresie rozliczeniowym ich wystawienia.

Faktury korygujące obniżające rozliczane w okresie rozliczeniowym ich wystawienia

Lp.	Rodzaj faktury
1.	Faktury korygujące dotyczące eksportu towarów
2.	Faktury korygujące dotyczące wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów
3.	Faktury korygujące dotyczące dostaw towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju
4.	Faktury korygujące dotyczące sprzedaży: energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (tj. usług związanych z uzdatnianiem i dostarczaniem wody, odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, odpadami, usług zamiatania śmieci i usuwania śniegu oraz pozostałych usług sanitarnych)
5.	Faktury korygujące, gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługi wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi na fakturze korygującej. Nie dotyczy to faktur, gdy podatnik miał obowiązek przesłania faktury korygującej do KSeF zgodnie z art. 106nda ust. 2, art. 106nf ust. 4 albo art. 106nh ust. 2 ustawy o VAT, z wyłączeniem faktur korygujących wystawianych na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6 ustawy o VAT, udostępnionych temu nabywcy w sposób inny niż przy użyciu KSeF (zob. art. 29a ust. 15c ustawy o VAT)

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 30
W maju 2026 r. podatnik nieobjęty jeszcze obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF wykonał usługę transportową na trasie Polska–Niemcy na rzecz niemieckiej firmy. Świadczenie tej usługi przez pomyłkę udokumentował fakturą z VAT obliczonym według stawki 23%. Faktura ta została wystawiona w „zwykłej" formie elektronicznej.
Popełniony błąd podatnik stwierdzi pod koniec września 2026 r. i 30 września 2026 r. wystawi w „zwykłej" formie elektronicznej fakturę korygującą ten błąd, tj. zmniejszającą kwotę podatku należnego do zera. Tę fakturę korygującą podatnik będzie mógł rozliczyć w ramach pliku JPK_VAT za wrzesień 2026 r. (bez konieczności uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez niemiecką firmę).

Wyjątek ma miejsce w piątym ze wskazanych w tabeli przypadków. Wówczas obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się nie wcześniej niż za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przewidziane dla tego wyjątku przesłanki (art. 29a ust. 15b ustawy o VAT).

Przykład 31
Pod koniec kwietnia 2026 r. podatnik sprzedał przez Internet buty osobie prywatnej, co zostało udokumentowane fakturą w „zwykłej" postaci elektronicznej. W maju 2026 r. klient zwrócił zakupione buty podatnikowi. Podatnik wystawił fakturę korygującą w „zwykłej" postaci elektronicznej dokumentującą zwrot butów i dwukrotnie podjął próby wysłania jej na adres poczty elektronicznej klienta, jednak wiadomości były odrzucane przez serwer pocztowy klienta. Mimo to podatnik jest uprawniony do obniżenia na podstawie wystawionej faktury korygującej podstawy opodatkowania i podatku należnego w maju 2026 r. lub w dowolnym późniejszym miesiącu.

3. Podwyższenie podstawy opodatkowania

Z art. 29a ust. 17 ustawy o VAT wynika, że zwiększanie przez sprzedawców podstawy opodatkowania powinno mieć miejsce w okresie rozliczeniowym powstania przyczyny korekty. Zasady te nie uległy zmianie od 1 lutego 2026 r. Natomiast w przypadku eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów zwiększenie to może być dokonywane nie wcześniej niż w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wykazane zostały te transakcje (art. 29a ust. 18 ustawy o VAT).

Rozwiązanie to według MF należy interpretować w taki sposób, że:
1) jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna;
2) w sytuacji gdy korekta jest spowodowana przyczynami zaistniałymi po dokonaniu sprzedaży (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji skutkujące zwiększeniem podstawy opodatkowania), korekta powinna być dokonana w deklaracji

eprasa.pl cf4c572924

podatkowej za miesiąc, w którym wystawiono fakturę korygującą. Taki przypadek będzie miał miejsce, gdy w fakturze pierwotnej podatek należny został wykazany w prawidłowej wysokości, natomiast przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej;

3) późniejsze wykrycie błędu w fakturze pierwotnej stanowi przyczynę zwiększenia podstawy opodatkowania rozliczanej w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.

Przykład 32

10 lutego 2026 r. podatnik A (składający deklaracje VAT za okresy miesięczne) sprzedał podatnikowi B towar za 1000 zł netto + 230 zł VAT, lecz przez pomyłkę fakturę dokumentującą tę sprzedaż wystawił na 500 zł netto + 115 zł VAT. Pomyłkę tę podatnik A zauważy we wrześniu 2026 r. i wówczas wystawi fakturę korygującą podwyższającą cenę z 500 zł netto + 115 zł VAT do 1000 zł netto + 230 zł VAT. W tej sytuacji wystawioną fakturę korygującą podatnik A obowiązany będzie rozliczyć w drodze korekty rozliczeń za luty 2026 r. (gdyż przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania będzie w takim przypadku istniała od początku).

Także 10 lutego 2026 r. podatnik X (składający deklaracje VAT za okresy miesięczne) sprzedał podatnikowi Y towar za 1000 zł netto + 230 zł VAT (i wystawił fakturę na tę kwotę), z zastrzeżeniem, że jeżeli wartość zamówień dokonanych przez podatnika Y w I kwartale 2026 r. nie przekroczy 10 000 zł, podatnik X będzie uprawniony do podwyższenia ceny sprzedanego towaru o 10%. Ponieważ wartość zamówień dokonanych przez podatnika Y w I kwartale 2026 r. nie przekroczyła 10 000 zł, podatnik X wystawił na początku kwietnia 2026 r. fakturę korygującą podwyższającą cenę z 1000 zł netto + 230 zł VAT do 1100 zł netto + 253 zł VAT. W tej sytuacji wystawioną fakturę korygującą podatnik X obowiązany był rozliczyć w kwietniu 2026 r., czyli w dacie wystawienia faktury korygującej (tak zdaniem MF rozliczamy korekty, gdy przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania nie istniała w momencie wystawienia faktury pierwotnej).

4. Transakcje w całości lub w części finansowane dotacją

Dotacje, subwencje oraz dopłaty o podobnym charakterze będą powodowały obowiązek naliczania VAT przez podatnika, jeżeli będzie można precyzyjnie określić ich wpływ na cenę, który powinien wynikać z ich charakteru.

Konieczność istnienia bezpośredniego związku z ceną dostaw towarów (świadczonych usług), jako warunku ujęcia dotacji w podstawie opodatkowania, podkreślił TSUE w wyroku z 22 listopada 2001 r. (sygn. C-184/00). Trybunał uznał, że subwencje związane bezpośrednio z ceną to takie subwencje, które stanowią całość lub część wzajemnego świadczenia za dostawę towarów lub usług i które są płacone przez stronę trzecią sprzedawcy lub dostawcy. Nie wliczamy do podstawy opodatkowania tzw. dotacji zakupowych.

eprasa.pl cf4c572924

Do podstawy opodatkowania są wliczane tylko te kwoty dofinansowań, które zostały faktycznie otrzymane. Do podstawy opodatkowania wlicza się kwotę dotacji, dopłaty, pomniejszoną o kwotę należnego podatku. Oznacza to, że otrzymywana dopłata jest kwotą brutto, zawierającą w sobie podatek.

Po otrzymaniu dotacji należy zatem obliczyć podatek zawarty w kwocie dotacji (metodą „w stu"). Podatek od dopłaty jest obliczany według stawki właściwej dla czynności, z którą dopłata jest związana. Jest to bowiem obrót dla tej właśnie czynności (a nie dla samej dopłaty jako takiej) i w związku z tym należy zastosować stawkę właściwą dla tej czynności.

4.1. Dotacje w jednostkach samorządu terytorialnego

Dotacje udzielane przez gminę czy powiat swoim jednostkom organizacyjnym nie podlegają VAT. Dla VAT są to te same podmioty. Dlatego niezależnie od charakteru dotacji nie podlega ona opodatkowaniu.

Potwierdzają to w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe, czego przykładem mogą być interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 lipca 2016 r. (sygn. ILPP1/4512-1-242/16-2/AWa) czy Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 maja 2017 r. (sygn. 0115-KDIT1-1.4012.125.2017.2.DM).

Również rekompensaty za świadczone usługi przewozowe w autobusach komunikacji miejskiej, przyznawane przewoźnikom, nie powiększają podstawy opodatkowania świadczonych usług. Rekompensaty te nie mają bowiem bezpośredniego wpływu na ceny za usługi świadczone przez tych przewoźników (zob. wyroki NSA z 7 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 1692/16, oraz z 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 1673/16).

Natomiast zdaniem organów podatkowych otrzymywane dopłaty do przewozów podlegają opodatkowaniu VAT (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 września 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.278.2020.1.AS).

5. Podstawa opodatkowania w walucie obcej

Podstawa opodatkowania na fakturze nie musi być wyrażona w złotych. Taki obowiązek istnieje tylko w stosunku do kwoty VAT. Zasada ta obowiązuje, zarówno gdy nabywca jest podatnikiem krajowym, jak i zagranicznym. Sposób przeliczenia określa art. 31a ustawy o VAT. Przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień:

- powstania obowiązku podatkowego,
- wystawienia faktury, gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego.

Podatnik może też wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień

eprasa.pl cf4c572924

poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego; w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Przepisy ustawy o VAT pozwalają w każdym przypadku na wystawienie faktury przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi (art. 106i tej ustawy). Dlatego przyjęcie właściwego kursu będzie zależało od tego, kiedy faktura została wystawiona. Zasady te odnoszą się tylko do faktur wystawianych przez polskich podatników. Nie mają zastosowania w imporcie usług, w przypadku którego o kursie walut decyduje wyłącznie data powstania obowiązku podatkowego.

Kursy walut, gdy fakturę wystawił polski podatnik

Faktura wystawiona przed powstaniem obowiązku podatkowego	Faktura wystawiona po powstaniu obowiązku podatkowego
Przyjmujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury.	Przyjmujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

W przypadku importu towarów przeliczenia na złote dokonuje się zgodnie z przepisami celnymi.

5.1. Wybór wspólnego kursu waluty dla rozliczeń VAT i podatku dochodowego

Podatnicy mogą stosować dla celów VAT kursy przeliczeniowe właściwe do rozliczenia danej transakcji według przepisów o podatku dochodowym (art. 31a ust. 2a ustawy o VAT). Rozwiązanie to zostało wprowadzone na zasadzie dobrowolności, tj. podatnicy mają prawo, lecz nie obowiązek, stosowania tych zasad przeliczeń.

WAŻNE! Podatnik może wybrać, czy dokona przeliczenia waluty obcej na złote według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego w VAT czy według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu.

Podatnicy, którzy wybiorą opcję stosowania wspólnych kursów walut dla VAT i podatku dochodowego, muszą z niej korzystać co najmniej przez 12 kolejnych miesięcy, licząc od początku miesiąca, w którym ją wybrali (art. 31a ust. 2b ustawy o VAT). To oznacza, że mogą to w zasadzie robić bezterminowo, ale nie krócej niż przez 12 miesięcy. Natomiast po rezygnacji z tej opcji, przez kolejne 12 miesięcy, obowiązani są stoso-

eprasa.pl cf4c572924

wać podstawowe zasady dokonywania przeliczeń VAT, tj. zasady określone przepisami art. 31a ust. 1 lub 2 ustawy o VAT (art. 31a ust. 2c ustawy o VAT).

Z przepisów nie wynika obowiązek zawiadamiania o wyborze stosowania wspólnych przeliczeń. W konsekwencji podatnicy wybierający stosowanie tych zasad nie muszą informować o tym żadnego organu. W szczególności nie muszą informować o tym właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego, podobnie jak nie muszą informować o rezygnacji ze stosowania tych zasad.

Przykład 33

6 marca 2026 r. podatnik wystawił fakturę dokumentującą świadczenie usług najmu w marcu 2026 r. Kursem przeliczeniowym stosowanym dla celów VAT będzie w tej sytuacji:

1) kurs średni euro ogłoszony przez Narodowy Bank Polski (NBP) na dzień 5 marca 2026 r. lub kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny (EBC) na ten dzień – jeżeli podatnik nie wybrał stosowania wspólnych zasad dokonywania przeliczeń,
2) kurs średni euro ogłoszony przez NBP na dzień 30 marca 2026 r. (tj. na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień uzyskania przychodu) – jeżeli podatnik wybrał stosowanie wspólnych zasad dokonywania przeliczeń.

Stosowanie wspólnych zasad przeliczeń nie jest niestety możliwe do wszystkich transakcji. Część z nich nie podlega bowiem przeliczeniu zgodnie z zasadami stosowanymi w podatku dochodowym (np. wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów czy import usług). W takich przypadkach podatnik jest obowiązany stosować podstawowe zasady dokonywania przeliczeń VAT, tj. zasady określone przepisami art. 31a ust. 1 lub 2 ustawy o VAT (art. 31a ust. 2d ustawy o VAT).

Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy, typowym przykładem takich transakcji, które nie mogą być przeliczane jak w podatku dochodowym:

MF *(...) są transakcje, które w podatku VAT są rozliczane przez nabywcę, np. wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów lub nabycie usług, dla których zobowiązanym do rozliczenia pozostaje nabywca. W przypadku takich nabyć podatnik nie będzie mógł zastosować zasad przewidzianych w przepisach o podatku dochodowym dla przeliczenia przychodu, w związku z tym w podatku VAT zastosowanie dla tej transakcji znajdą podstawowe zasady przeliczania, o których mowa w art. 31a ust. 1 i 2.*

Ta sama zasada powinna być stosowana do innych transakcji, dla których nie nastąpi przeliczenie zgodnie z zasadami przyjętymi dla ustalenia przychodu w podatku dochodowym, jak np. otrzymanych częściowych zaliczek, które podlegają opodatkowaniu VAT.

Zróżnicowanie życia gospodarczego może również prowadzić do innych możliwych sytuacji, w których stosowanie zasad przeliczania przyjętych w podatku dochodowym

eprasa.pl cf4c572924

nie będzie możliwe. Jako że przeliczenie na zasadach obowiązujących, wynikających z podatku dochodowego, może okazać się niemożliwe, w każdym takim przypadku podatnik będzie zobowiązany do zastosowania dotychczasowej metody przeliczenia obowiązującej w VAT.

5.2. Ustalenie kursów walut w przypadku korekt podstawy opodatkowania

W przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania wyrażone w walucie obcej uległy zmianie, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu danej waluty obcej przyjętego do przeliczenia kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania przed jej zmianą.

Podatnik może dobrowolnie zrezygnować z tej zasady w dwóch przypadkach:

1) gdy wystawi zbiorczą fakturę korygującą, wówczas przeliczenia na złote będzie dokonywał według:
   a) kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej albo
   b) ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia tej faktury korygującej, przy czym w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro;
2) gdy zostanie udzielony mu opust lub obniżka ceny w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczonych usług wykonanych w danym okresie na jego rzecz, z tytułu których rozlicza VAT za sprzedawcę (WNT, import usług, dostawy, dla których podatnikiem jest nabywca), udokumentowanych fakturą dotyczącą tego okresu, to przeliczenia na złote kwot wyrażonych na tej fakturze w walucie obcej będzie mógł dokonać według:
   a) kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia tej faktury albo
   b) ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC na ostatni dzień poprzedzający dzień wystawienia tej faktury, przy czym w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Jeśli podatnik wybrał stosowanie wspólnego kursu dla VAT i podatku dochodowego – wówczas nie będzie ustalał kursu walut do korekt w przedstawiony sposób, chyba że przeliczeniu podlega podstawa opodatkowania, do której nie ma zastosowania wspólny kurs, to w przypadku korekty zastosuje zasadę ogólną albo wskazaną w pkt 1.

6. Podstawa opodatkowania przy sprzedaży dokonanej w zamian za bon

Przy sprzedaży bonu jednego przeznaczenia podstawą opodatkowania będzie kwota zapłacona przez konsumenta, pomniejszona o ujęty w tej kwocie VAT (art. 29a ust. 1

eprasa.pl cf4c572924

ustawy o VAT). Natomiast dostawa lub usługa realizowane za taki bon nie podlegają opodatkowaniu.

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w całości, w odniesieniu do tego bonu, jest równa (art. 29a ust. 1a ustawy o VAT):

- wynagrodzeniu zapłaconemu za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonemu o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami,
- wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Podstawa opodatkowania z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych w zamian za bon różnego przeznaczenia realizowany w części, w odniesieniu do tego bonu, jest równa odpowiedniej części (art. 29a ust. 1b ustawy o VAT):

- wynagrodzenia zapłaconego za ten bon różnego przeznaczenia, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami,
- wartości pieniężnej wskazanej na tym bonie różnego przeznaczenia lub w powiązanej dokumentacji, pomniejszonej o kwotę podatku związaną z dostarczonymi towarami lub świadczonymi usługami – w przypadku gdy informacje dotyczące wynagrodzenia są niedostępne.

Gdy świadczenie zostanie dokonane nieodpłatnie, podstawa opodatkowania będzie ustalana na zasadach wskazanych w art. 29a ust. 2 i 5 ustawy o VAT. To oznacza, że podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia lub koszt świadczenia, ustalone w momencie dokonania świadczenia.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział VI

Podatek naliczony

(art. 86 ustawy o VAT)

Podatek od towarów i usług jest z założenia neutralny dla podatników tego podatku. Do opodatkowania nim dochodzi jednak na każdym etapie obrotu, a w konsekwencji konieczne jest, aby podatnicy mieli możliwość uwolnienia się od ciężaru zapłaconego przez siebie podatku. Odbywa się to poprzez obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, czyli w skrócie – prawo do odliczenia.

Prawo do odliczenia przysługuje podatnikom, co do zasady, w zakresie, w jakim nabywane przez nich towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). W drodze wyjątku od tej zasady prawo do odliczenia przysługuje, jeżeli:

1) importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, innych niż te, do których stosuje się zwolnienie, o którym mowa w art. 113b ust. 1 ustawy o VAT (procedura SME), jeśli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami (art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT),

2) nabywane towary będą przedmiotem dostaw zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT, czyli zwolnienia obejmującego nieodpłatne dostawy produktów spożywczych na cele charytatywne.

1. Odliczenia częściowe

W przypadku towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych tylko częściowo zastosowanie znajdują przepisy o odliczeniach częściowych określone w art. 86 ust. 2a–2h oraz w art. 90 i 91 ustawy o VAT (więcej na ten temat piszemy w rozdziale VII).

eprasa.pl cf4c572924

2. Przypadki, gdy prawo do odliczenia nie przysługuje

W niektórych przypadkach korzystanie z prawa do odliczenia jest wyłączone. Obecnie wyłączenia te reguluje art. 88 ustawy o VAT.

Wyłączenie prawa do odliczenia VAT

Lp.	Przypadki, gdy nie przysługuje prawo do odliczenia VAT
1.	W przypadku zakupów usług noclegowych i gastronomicznych (art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT); wyjątek dotyczy: ■ nabywania gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób ■ usług noclegowych nabywanych w celu ich odprzedaży, opodatkowanych u tego podatnika na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT (refakturowanie)
2.	W stosunku do wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, których podstawa opodatkowania nie obejmuje ze względu na brzmienie art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT
3.	Z faktur i dokumentów celnych w przypadkach określonych w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, a więc gdy: ■ sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący ■ transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością ■ wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności nieważne na podstawie przepisów art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności ■ faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego ■ wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności
4.	W przypadku zakupów dokonywanych przez podatnika niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny (art. 88 ust. 4a ustawy o VAT; wyjątek dotyczy podatników z tytułu dokonywania wewnątrzwspólnotowych dostaw nowych środków transportu – zob. art. 88 ust. 4 w zw. z art. 86 ust. 2 pkt 7 w zw. z art. 16 ustawy o VAT). Status podatnika czynnego należy posiadać, gdy składamy deklarację, w której odliczamy VAT

3. Ograniczenia kwoty podatku naliczonego

Od wyłączeń prawa do odliczenia należy odróżnić przepisy ograniczające kwotę podatku naliczonego (na kwotę tę, co do zasady, składają się kwoty ściśle określone przepisami art. 86 ust. 2 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Kwota podatku ulega ograniczeniu w przypadku:
1) nabywania oraz użytkowania (np. na podstawie umów najmu czy leasingu) samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych nieuprawniających do pełnych odliczeń (art. 86a ustawy o VAT),
2) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów (art. 86a ustawy o VAT) (więcej na ten temat piszemy w rozdziale VIII),
3) nakładów na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe (art. 86 ust. 7b ustawy o VAT).

4. Ustalenie terminu odliczenia VAT

Z przysługującego podatnikom prawa do odliczenia nie mogą oni korzystać w dowolnym momencie. Mogą to zrobić najwcześniej w okresie rozliczeniowym ustalonym na podstawie przepisów art. 86 ust. 10–10h ustawy o VAT.

Zasadą wynikającą z obecnie obowiązujących przepisów jest powstawanie prawa do odliczenia w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 ustawy o VAT). Z chwilą powstania obowiązku podatkowego stosunkowo rzadko powstaje prawo do odliczenia VAT. Dzieje się tak dlatego, że art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT stanowi, iż prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadkach, gdy kwota podatku naliczonego wynika z faktury lub dokumentu celnego, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. A zatem w istocie prawo do odliczenia powstaje, co do zasady, w okresie rozliczeniowym, w którym występuje późniejsze z dwóch zdarzeń:
1) powstał obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów, świadczenia usługi lub importu towarów,
2) podatnik korzystający z prawa do odliczenia otrzymał fakturę albo dokument celny; organy podatkowe uznają, że od 1 lutego 2026 r. podatnik VAT czynny zachowuje prawo do odliczenia VAT naliczonego, nawet jeżeli otrzyma fakturę zakupową wystawioną z naruszeniem obowiązku, tj. bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, mimo że sprzedawca był zobowiązany do jej wystawienia w KSeF (zob. pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 stycznia 2026 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.891.2025.1.KP, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.979.2025.1.MŻ, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.977.2025.1.ESZ, sygn. 0114-KDIP1-1.4012.1053.2025.1.KOM).

Faktura ustrukturyzowana (wystawiona w trybie online) jest uznana za otrzymaną przy użyciu KSeF w dniu przydzielenia w tym systemie numeru identyfikującego tę fakturę (art. 106na ust. 3 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

W przypadku faktur wystawianych w trybie offline24 i niedostępności systemu za datę otrzymania faktury uznaje się również datę przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF (art. 106nda ust. 11 ustawy o VAT). Wyjątek dotyczy nabywców wymienionych w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT (np. podmiotów zagranicznych), którym udostępniono fakturę w sposób inny niż przy użyciu KSeF. Wtedy za datę otrzymania takej faktury uznaje się datę faktycznego jej otrzymania przez nabywcę.
Gdy faktura jest wystawiona poza systemem, decyduje data faktycznego jej otrzymania. Dotyczy to również faktur wystawionych w trakcie zwykłej awarii KSeF (art. 106nf ust. 10 ustawy o VAT) oraz całkowitej (art. 106ng ust. 3 ustawy o VAT). W przypadku gdy data otrzymania faktury wystawionej w trakcie zwykłej awarii jest późniejsza niż data przydzielenia numeru KseF, za datę otrzymania tej faktury przez nabywcę uznaje się datę przydzielenia tego numeru, z wyjątkiem nabywców wymienionych w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, gdy uzgodniono sposób udostępnienia inny niż przy użyciu KSeF. Wtedy za datę otrzymania takiej faktury uznaje się datę jej faktycznego otrzymania.
Przedstawiony sposób ustalania terminu odliczania VAT może zmienić wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11 lutego 2026 r. w sprawie T-689/24 (I. S.A.). TSUE uznał w nim za niezgodne z dyrektywą polskie przepisy, które pozbawiają podatnika prawa do odliczenia VAT za okres, w którym spełnił przesłanki odliczenia (powstał obowiązek podatkowy), wyłącznie z powodu braku faktury w tym okresie – nawet jeśli dokument został otrzymany jeszcze przed złożeniem deklaracji. Zdaniem TSUE podatnik powinien móc odliczyć podatek już za miesiąc nabycia towaru lub usługi (powstania obowiązku podatkowego), o ile przed złożeniem JPK_VAT jest w posiadaniu faktury (faktura otrzymana w następnym miesiącu po powstaniu obowiązku podatkowego).

4.1. Odliczenie VAT z faktur zaliczkowych

Jak stanowi art. 86 ust. 10c ustawy o VAT, przepis art. 86 ust. 10 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi. Również w przypadku faktur zaliczkowych prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego, czyli z chwilą otrzymania zapłaty przez sprzedawcę. Uznać przy tym należy, że do faktur zaliczkowych ma też zastosowanie art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT. A zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego z faktur zaliczkowych powstaje, co do zasady, w okresie rozliczeniowym, w którym wystąpi późniejsze z dwóch zdarzeń:

1) sprzedawca otrzymał całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi,
2) nabywca korzystający z prawa do odliczenia otrzymał fakturę.

Przykład 34
29 maja podatnik otrzymał fakturę zaliczkową wystawioną przez sprzedawcę przed otrzymaniem zaliczki. Zaliczkę podatnik zapłacił 9 czerwca. W tej sytuacji obowiązek

eprasa.pl cf4c572924

podatkowy powstał 9 czerwca, gdyż dopiero w tym dniu u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy. Podatnik może odliczyć podatek z takiej faktury najwcześniej w deklaracji VAT za czerwiec (przy założeniu, że składa miesięczne deklaracje VAT).

4.2. Przesunięcie terminu odliczenia podatku naliczonego

Z prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnicy mogą korzystać nie tylko w ramach deklaracji VAT składanej za okres rozliczeniowy, w którym prawo to powstało, lecz również w ramach deklaracji składanej za jeden z trzech okresów rozliczeniowych (gdy podatnik rozlicza się miesięcznie) albo za jeden z dwóch okresów rozliczeniowych (gdy podatnik rozlicza się kwartalnie) po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do odliczenia. Możliwość taką przewiduje art. 86 ust. 11 ustawy o VAT.

Natomiast art. 86 ust. 13 i 13a ustawy o VAT pozwala na odliczanie podatku naliczonego w drodze korekty deklaracji VAT złożonej za okres rozliczeniowy, w którym powstało to prawo, lub w trzech następnych miesiącach. Oznacza to, że podatnik może dokonać nie tylko korekty okresu, w którym powstało prawo do odliczenia, ale także korekty za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych. Ta sama zasada dotyczy rozliczeń kwartalnych.

4.3. Rozliczenie faktury korygującej in minus

W przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14 ustawy o VAT, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego.

Od 1 lutego 2026 r. stan prawny w tym zakresie uległ zmianie. Z obecnie obowiązującego brzmienia art. 86 ust. 19a ustawy o VAT wynika, że zmniejszenia kwoty podatku naliczonego nabywcy towarów i usług są, co do zasady, obowiązani dokonać w rozliczeniu za okres, w którym otrzymali fakturę korygującą. Przy czym przepis ten ma zastosowanie w przypadku wszelkich otrzymywanych przez podatników faktur korygujących obniżających (nie tylko faktur korygujących obniżających będących fakturami korygującymi ustrukturyzowanymi), wystawionych od 1 lutego 2026 r.

WAŻNE! Nabywca ma obowiązek obniżenia podatku naliczonego na podstawie otrzymanej faktury korygującej w miesiącu jej otrzymania, niezależnie od tego, czy została wystawiona w KSeF.

A zatem obecnie, z punktu widzenia okresu rozliczania przez nabywców faktur korygujących obniżających podstawę opodatkowania i/lub kwotę podatku, kluczowe

eprasa.pl cf4c572924

znaczenie ma moment otrzymania faktury korygującej. Przy czym faktury korygujące ustrukturyzowane wystawione przy użyciu KSeF uznaje się za otrzymane w dniu przydzielenia im numeru identyfikacyjnego w KSeF (art. 106na ust. 3 ustawy o VAT).

Przykład 35
Podatnik X stale współpracuje z kontrahentem Y (rozliczającym VAT za okresy miesięczne, a więc przesyłającym pliki JPK_V7M). Kontrahenci ustalili, że jeżeli w pierwszym kwartale 2026 r. podatnik X zrealizuje na rzecz kontrahenta Y zamówienia na kwotę przekraczającą 100 000 zł, to podatnik X przyzna po zakończeniu tego kwartału 3% rabat do wszystkich dokonanych w tym okresie dostaw na rzecz kontrahenta Y. Warunek ten został spełniony, a w konsekwencji 30 kwietnia 2026 r. podatnik X wystawił zbiorczą fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej wystawionej przy użyciu KSeF, dokumentującą przydzielenie umówionego rabatu.
Tego samego dnia przedmiotowej fakturze został przydzielony numer w KSeF, a w konsekwencji została uznana za otrzymaną przez podatnika X 30 kwietnia 2026 r. W tej sytuacji kwotę podatku naliczonego podatnik Y obowiązany jest zmniejszyć w kwietniu 2026 r. (w ramach pliku JPK_V7M za kwiecień 2026 r.).

Nie zawsze jednak dzień przydzielenia fakturze korygującej numeru identyfikacyjnego w KSeF wyznacza datę jej otrzymania. Niekiedy za datę otrzymania faktury korygującej uznaje się datę jej faktycznego otrzymania. Jest tak, gdy:

1) faktura korygująca ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT (np. podmiotowi zagranicznemu, który nie ma siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce), w sposób inny niż przy użyciu KSeF (art. 106na ust. 4 ustawy o VAT),
2) faktura korygująca wystawiona w trybie offline24, w trakcie awarii KSeF albo w okresie niedostępności KSeF jest udostępniana nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, w sposób inny niż przy użyciu KSeF (art. 106nda ust. 11, art. 106nf ust. 10 oraz art. 106nh ust. 4 w zw. z art. 106nda ust. 11 ustawy o VAT),
3) faktura korygująca jest wystawiona w okresie trwania awarii systemu i udostępniana w KSeF; przy czym w przypadku gdy data otrzymania takiej faktury jest późniejsza niż data przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF, za datę otrzymania tej faktury przez nabywcę uznaje się datę przydzielenia tego numeru (art. 106nf ust. 10 ustawy o VAT).

Z przepisów nie wynika natomiast data otrzymania „zwykłej" faktury korygującej (tj. faktury korygującej innej niż faktura korygująca ustrukturyzowana). Należy uznać, że datą otrzymania takiej faktury korygującej jest data jej faktycznego otrzymania przez nabywcę.

Jeżeli na moment otrzymania faktury korygującej podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której dotyczy korekta, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, to zmniejszenie kwoty podatku

eprasa.pl cf4c572924

naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia (art. 86 ust. 19a zdanie drugie ustawy o VAT). W konsekwencji, jeżeli podatnik na moment otrzymania faktury korygującej nie dokonał jeszcze obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktury pierwotnej, to od razu uwzględnia odliczenie w wartości pomniejszonej o wartość korekty wynikającą z uzgodnienia i spełnienia uzgodnionych warunków korekty.

Przykład 36
Pod koniec marca 2026 r. podatnik kupił towar i otrzymał fakturę dokumentującą ten zakup. Na początku kwietnia 2026 r. zareklamował ten towar, w efekcie czego przyznany został rabat. Fakturę korygującą dokumentującą przyznanie rabatu podatnik otrzymał 5 kwietnia 2026 r., przed przesłaniem pliku JPK_VAT za marzec 2026 r. W tej sytuacji odliczenia kwoty podatku naliczonego z tytułu dokonania przedmiotowego zakupu podatnik powinien dokonać (np. w ramach pliku JPK_VAT za marzec 2026 r.) od razu z uwzględnieniem zmniejszonej na skutek przyznania rabatu kwoty podatku naliczonego.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział VII

Proporcja, preproporcja i korekta roczna

(art. 86 ust. 2a–2h, art. 90 i 91 ustawy o VAT)

Z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT wynika podstawowe prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego od nabycia towarów i usług. Prawo to przysługuje tylko w takim zakresie, w jakim dokonane przez podatnika zakupy są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Oznacza to, że w przypadku zakupu towarów i usług wykorzystywanych wyłącznie do działalności opodatkowanej podatnik, co do zasady, ma prawo odliczyć od nich całą kwotę podatku naliczonego (wyjątkiem są samochody, zob. rozdział VIII). Jeżeli natomiast zakup dotyczy wyłącznie działalności zwolnionej lub niepodlegającej VAT, to podatnikowi w ogóle nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego.

1. Zasady ustalania preproporcji

W przypadkach gdy podatnicy kupują towary i usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, mogą być zobowiązani do stosowania preproporcji, którą ustalamy wstępnie na dany rok. Po jego zakończeniu ustalamy preproporcję ostateczną i dokonujemy korekty (art. 90c ustawy o VAT).

1.1. Podatnicy zobowiązani do stosowania preproporcji

Zasady ustalania preproporcji regulują przepisy art. 86 ust. 2a–2h i 22 ustawy o VAT oraz rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 999) – da-

eprasa.pl cf4c572924

lej: rozporządzenie w sprawie preproporcji. Na ich podstawie kwota podatku naliczonego jest obliczana przez podatników w oparciu o preproporcję.

Do stosowania preproporcji zobowiązani są podatnicy, jeżeli łącznie zostaną spełnione cztery warunki (zob. tabela: Przypadki, gdy należy stosować preproporcję).

Przypadki, gdy należy stosować preproporcję

Lp.	Warunki, których łączne spełnienie powoduje obowiązek stosowania przez podatnika preproporcji
1.	Podatnik nabywa towary lub usługi wykorzystywane zarówno do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza
2.	Nabyte towary lub usługi nie są wykorzystywane do celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT
3.	Nabyte towary lub usługi nie są związane z pojazdem samochodowym nieodpłatnie używanym do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, które to użycie nie podlega opodatkowaniu VAT ze względu na brzmienie art. 8 ust. 5 ustawy o VAT
4.	Przypisanie nabytych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe

Przykład 37
Instytucja kultury prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą w rozumieniu VAT oraz działalność niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu VAT. Do obu rodzajów działalności instytucja kultury wykorzystuje użyczony jej przez gminę budynek. Z faktur dokumentujących zakupy dotyczące tego budynku, których przypisanie do jednego z rodzajów prowadzonej działalności nie będzie możliwe, instytucja jest obowiązana ustalać kwotę podatku naliczonego z uwzględnieniem prewspółczynnika.

1.1.1. Ustalenie sposobu wykorzystania zakupionych towarów i usług

Pierwszym warunkiem, którego spełnienie spowoduje obowiązek stosowania przez podatników preproporcji, będzie nabywanie towarów lub usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza. Z punktu widzenia tego warunku kluczowe jest zatem rozróżnienie celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej oraz celów innych niż działalność gospodarcza.

Odnośnie do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej warto przytoczyć fragment uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej z 9 kwiet-

eprasa.pl cf4c572924

nia 2015 r. W uzasadnieniu tym czytamy, że: *(...) cele prowadzonej działalności gospodarczej należy rozpatrywać w kontekście definicji działalności gospodarczej, określonej przepisami art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Mieścić będą się tutaj również działania czy sytuacje występujące w ramach działalności gospodarczej, jednakże niegenerujące opodatkowania podatkiem VAT, przykładowo otrzymanie odszkodowań umownych czy odsetek za nieterminowe dokonywanie płatności od kontrahentów, sprzedaż wierzytelności „trudnych" itp.*

Przykład 38
Spółka wniosła aportem do innej spółki zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Czynność ta nie podlegała VAT. Mimo to należy uznać, że spółka wykonuje wyłącznie działalność gospodarczą. Nie musi stosować preproporcji.

W dalszej części uzasadnienia przeczytać także można, że przez cele inne niż działalność gospodarcza: *(...) rozumie się sferę działalności danego podmiotu niebędącą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 15 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (przykładowo działalność podmiotu w charakterze organu władzy czy nieodpłatną działalność statutową), a także cele prywatne, z definicji niemające nic wspólnego z działalnością gospodarczą podatnika. (...) Przez cele prywatne należy rozumieć cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych oraz członków stowarzyszenia.*

1.1.2. Wykorzystywanie zakupionych towarów i usług do celów osobistych

Przepisy o preproporcji nie będą miały zastosowania, jeżeli towary i usługi będą wykorzystywane – poza celami wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej – do celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, a więc jeżeli w związku z użytkiem osobistym dochodzi do podlegających opodatkowaniu nieodpłatnych dostaw towarów lub nieodpłatnie świadczonych usług. W takich przypadkach powstaje bowiem obowiązek naliczenia VAT, a więc nie ma potrzeby ograniczania kwoty podatku naliczonego od dokonywanych przez podatników zakupów.

Wskazać przy tym należy, że – jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 9 kwietnia – przepisy art. 7 ust. 2 oraz art. 8 ustawy o VAT:

(...) nie znajdą natomiast zastosowania w następujących przypadkach:

- *nabywana jest usługa lub dobro niemające charakteru inwestycyjnego (vide: pkt 84 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-515/07),*
- *nabywane są towary i usługi, zaliczone do aktywów przedsiębiorstwa, które służą realizacji czynności innych (niemających jednakże charakteru prywatnego) niż podlega-*

eprasa.pl cf4c572924

jące opodatkowaniu, mieszczących się jednak w przedmiocie działalności danego podmiotu (vide: pkt 56 opinii rzecznika generalnego do sprawy C-92/13; pkt 39 wyroku C-515/07, pkt 25 wyroku w sprawie C-92/13).

Przykład 39
Spółka jawna wykorzystuje na potrzeby działalności gospodarczej pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony. Pojazd ten sporadycznie wykorzystują wspólnicy na swoje potrzeby osobiste. W takim przypadku stosowanie preproporcji nie jest konieczne, gdyż wykorzystywanie samochodu na potrzeby osobiste wspólników na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu VAT jako nieodpłatne świadczenie usług.

Przepisy o preproporcji nie będą mieć także zastosowania, jeżeli towary i usługi będą wykorzystywane poza celami wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej – do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 5 ustawy o VAT, a więc gdy dochodzi do użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, obliczoną zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, z tytułu:

1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów lub
2) nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów, jeżeli z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

W takich przypadkach kwota podatku naliczonego od dokonywanych zakupów jest bowiem już – na podstawie art. 86a ust. 1 ustawy o VAT – ograniczona do 50%. Nie ma zatem potrzeby kolejnego jej ograniczania przy zastosowaniu preproporcji.

Jednak gdy samochód będzie wykorzystywany do celów działalności oraz innych niż działalność, a także do celów prywatnych, należy, zdaniem MF, oprócz preproporcji stosować ograniczenie 50% (zob. broszurę informacyjną MF z 24 listopada 2016 r. „Centralizacja rozliczeń w podatku VAT jednostek samorządu terytorialnego"). Na takie rozwiązanie wskazał również Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 29 grudnia 2017 r. (sygn. 0113-KDIPT1--3.4012.749.2017.2.MWJ).

Stanowisko reprezentowane przez organy podatkowe było konsekwentnie odrzucane przez wojewódzkie sądy administracyjne. Nie podzielił tego stanowiska NSA. W wyroku 7 października 2025 r. (sygn. akt I FSK 1585/22) czytamy:

NSA *W konsekwencji Wnioskodawca powinien w pierwszej kolejności obliczyć kwotę podatku naliczonego według przepisów art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u. Następnie do tak wyliczonej kwoty powinna zastosować uregulowania wynikające z art. 86a ust. 1 u.p.t.u. Przepisy art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u. znajdują*

eprasa.pl cf4c572924

bowiem zastosowanie również w przypadku nabycia samochodów wykorzystywanych zarówno do działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, w sytuacji gdy przypisanie wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe, co ma miejsce w niniejszej sprawie. W związku z powyższym, w celu obliczenia podatku podlegającego odliczeniu Wnioskodawca jest zobowiązany w pierwszej kolejności ustalić – na zasadach określonych w art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u. o podatku od towarów i usług podatek naliczony związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, a następnie do tak wyliczonej kwoty zastosować uregulowania wynikające z art. 86a ust. 1 u.p.t.u.

Gdy już będziemy wiedzieli, że obowiązek ustalania preproporcji nas dotyczy, możemy przystąpić do zapoznania się z zasadami jej stosowania. Jest to najtrudniejszy etap, gdyż wybór tej metody będzie decydował o wysokości odliczonego VAT.

1.2. Metody ustalania preproporcji

Podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji mają swobodę wyboru metody jej określenia. W przypadku niektórych podatników swoboda wyboru metody określania preproporcji jest ograniczona, ale nie bezwzględnie.

Dla części podatników metodę ustalania preproporcji wybrał Minister Finansów. Dotyczy to:

- jednostek samorządu terytorialnego:
  - urzędów obsługujących JST,
  - jednostek budżetowych,
  - zakładów budżetowych;
- samorządowych instytucji kultury;
- państwowych instytucji kultury;
- uczelni publicznych;
- instytutów badawczych.

Zwrócić należy uwagę, że z rozporządzenia w sprawie preproporcji wynika, iż w przypadku jednostki samorządu terytorialnego (np. gminy) obowiązuje kilka preproporcji. Nie jest zatem dopuszczalne stosowanie przez gminę jednej wspólnej preproporcji mimo dokonanej centralizacji. Każda jednostka organizacyjna gminy ustala dla siebie odrębną preproporcję, gdy występuje taki obowiązek.

Na podstawie art. 86 ust. 2h ustawy o VAT nawet podatnicy, dla których MF ustaliło metody określania preproporcji, mogą wybrać inne sposoby. Mogą tak postąpić, jeżeli uznają, że sposób wskazany przez Ministra Finansów nie odpowiada najbardziej specyfice wykonywanej przez nich działalności.

Jednak, jak wynika z analizy wydawanych interpretacji, organy podatkowe często uznawały, że stosowanie innego sposobu ustalenia preproporcji przez gminy (np. w oparciu o ilość sprzedanej wody w ogólnej ilości dostarczonej wody) jest

eprasa.pl cf4c572924

niewłaściwe. Zmieniły jednak zdanie (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 października 2021 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.602.2021.1.WL).

Również sądy zasadniczo przychylają się do stanowiska gmin. W wyroku NSA z 10 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 444/18) czytamy:

NSA *W rezultacie, o ile prewspółczynnik proponowany w rozporządzeniu odpowiada charakterowi określonych obszarów działalności Gminy, to nie uwzględnia specyfiki działalności wodno-kanalizacyjnej.*

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyrokach z 19 grudnia 2018 r. (sygn. akt I FSK 1448/18), z 7 lutego 2019 r. (sygn. akt I FSK 411/18) oraz z 16 kwietnia 2021 r. (sygn. akt I FSK 769/19).

W rozpatrywanych przez NSA sprawach chodziło o ustalenie prewspółczynnika innego niż wynikający z rozporządzenia, który uwzględniałby zużycie wody i ścieków.

Podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji, inni niż wymienieni w rozporządzeniu w sprawie preproporcji, muszą sami wybrać sposób jej określenia. Należy bowiem zauważyć, że omawiane przepisy nie określają jednego obowiązującego sposobu.

Nie oznacza to, że podatnicy mają pełną swobodę w wyborze metody. Z art. 86 ust. 2a ustawy o VAT wynika bowiem, że sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Będzie tak, jeżeli zostaną spełnione dwa warunki określone w art. 86 ust. 2b ustawy o VAT, tj. jeżeli wybrany przez podatnika sposób określenia preproporcji:

1) zapewni obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza (z wyjątkiem wydatków dotyczących towarów lub usług wykorzystywanych do celów osobistych, które podlegają opodatkowaniu jako nieodpłatne dostawy towarów lub nieodpłatne świadczenie usług, oraz wydatków dotyczących nabycia towarów lub usług wykorzystywanych do nieodpłatnego użycia pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza) – gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

Uwzględniwszy te zasady, podatnicy obowiązani do stosowania preproporcji powinni określić własną preproporcję. Większość podatników wykorzysta zapewne jedną z czterech metod zaproponowanych przez ustawodawcę w art. 86 ust. 2c ustawy o VAT. Preproporcję ustala się według wzoru, który zależy od wybranej metody. Niezależnie od przyjętej metody preproporcja jest określana procentowo w stosunku rocznym. Otrzymany wynik zaokrąglamy do najbliższej liczby całkowitej (art. 86 ust. 2g zdanie pierwsze i drugie ustawy o VAT). Odpowiednie zastosowa-

eprasa.pl cf4c572924

nie ma przy tym art. 90 ust. 10 ustawy o VAT (art. 86 ust. 2g zdanie trzecie ustawy o VAT). Dlatego możliwe jest zaokrąglanie preproporcji tak jak proporcji do 100% lub do 0% (zob. pkt 2.1).

Wzory na ustalenie preproporcji, gdy korzystamy z metod wskazanych w ustawie o VAT

Lp.	Metoda określenia preproporcji	Wzór na ustalenie preproporcji	Wyjaśnienia
1.	Metoda oparta na liczbie osób wykonujących poszczególne rodzaje prac	$X = \frac{O_1 \times 100}{O_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo O1 – średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą O2 – średnioroczną liczbę osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością
2.	Metoda oparta na liczbie godzin roboczych przeznaczonych na poszczególne rodzaje prac	$X = \frac{G_1 \times 100}{G_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo G1 – średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą G2 – średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością
3.	Metoda oparta na danych finansowych	$X = \frac{D_1 \times 100}{D_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo D1 – obrót z działalności gospodarczej D2 – obrót z działalności gospodarczej powiększony o przychody z innej działalności (w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza)
4.	Metoda oparta na powierzchni wykorzystywanej do poszczególnych rodzajów działalności	$X = \frac{P_1 \times 100}{P_2}$	gdzie użyte symbole oznaczają: X – preproporcję określoną procentowo P1 – średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej P2 – ogólną średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej i poza tą działalnością

eprasa.pl cf4c572924

Wzory na ustalenie preproporcji dla podatników wymienionych w rozporządzeniu w sprawie preproporcji

Lp.	Podmiot, dla którego wybrano metodę	Wzór na ustalenie preproporcji	Wyjaśnienia
1	2	3	4
1.	Urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego	$X = \frac{A \times 100}{D_{UJST}}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez urząd obsługujący jednostkę samorządu terytorialnego, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej D_{UJST} – dochody wykonane urzędu obsługującego jednostkę samorządu terytorialnego
2.	Jednostka budżetowa	$X = \frac{A \times 100}{D}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez jednostkę budżetową, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej D – dochody wykonane jednostki budżetowej
3.	Zakład budżetowy	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez zakład budżetowy, stanowiący część rocznego obrotu jednostki samorządu terytorialnego z działalności gospodarczej P – przychody wykonane zakładu budżetowego
4.	Samorządowa instytucja kultury	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez samorządową instytucję kultury P – przychody wykonane samorządowej instytucji kultury

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
5.	Państwowa instytucja kultury	$X = \frac{A \times 100}{P}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej A – roczny obrót z działalności gospodarczej zrealizowany przez państwową instytucję kultury P – przychody wykonane państwowej instytucji kultury
6.	Uczelnie publiczne	$X = \frac{A \times 100}{A + F}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej, A – roczny obrót z działalności gospodarczej uczelni publicznej, F – sumę wykorzystanych przez uczelnię publiczną środków obejmującą subwencje, dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez tę uczelnię na zadania, o których mowa w ustawie z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.), których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, wynikające ze sprawozdania z wykonania planu rzeczowo-finansowego tej uczelni, z wyłączeniem środków finansowych przeznaczonych na stypendia dla studentów lub doktorantów.
7.	Instytuty badawcze	$X = \frac{A \times 100}{A + B}$	gdzie poszczególne symbole oznaczają: X – proporcję określoną procentowo, zaokrągloną w górę do najbliższej liczby całkowitej, A – roczny obrót z działalności gospodarczej instytutu badawczego, B – sumę wykorzystanych przez instytut badawczy środków obejmującą: 1) subwencje, dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone w danym roku przez ten instytut na zadania związane z działalnością naukową lub kształceniem w szkole doktorskiej, w rozumieniu przepisów ustawy z 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej, 2) dotacje i inne środki o podobnym charakterze przeznaczone na realizację przez ten instytut w danym roku badań

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
			naukowych, prac rozwojowych lub innych zleconych zadań, których realizacja nie mieści się w działalności gospodarczej – z wyłączeniem środków finansowych przeznaczonych na stypendia dla doktorantów.

Podatnicy stosujący metody ustalania preproporcji wskazane w rozporządzeniu w sprawie preproporcji mogą przyjmować dane za rok podatkowy poprzedzający poprzedni rok podatkowy. Jednostki wymienione w poz. 1–5 tabeli, ustalając preproporcję, nie wliczają dochodów lub przychodów z tytułu:

1) dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane odpowiednio przez jednostkę samorządu terytorialnego lub jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane odpowiednio do środków trwałych jednostki samorządu terytorialnego lub jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego – używanych na potrzeby prowadzonej przez te jednostki działalności;
2) transakcji dotyczących:
   a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
   b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT (usług finansowo-ubezpieczeniowych), w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Podatnik, który rozpoczyna w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza, nie uzgadnia już prognozy proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego w formie protokołu. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego ustali preproporcję, przyjmując dane wyliczone szacunkowo. Będzie jednak obowiązany zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych danych wyliczonych szacunkowo w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten sposób określenia proporcji został zastosowany po raz pierwszy, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji JPK_V7.

2. Zasady ustalania proporcji

Jeżeli podatnik nabył towary i usługi, które służą zarówno działalności opodatkowanej, jak i działalności zwolnionej (dalej: działalności mieszanej), wówczas może on odliczyć podatek naliczony od tego zakupu służącego obu rodzajom działalności, ale tylko w takiej części, jaką proporcjonalnie można przypisać czynnościom, które dają pra-

eprasa.pl cf4c572924

wo do odliczenia VAT. W trakcie roku podatkowego proporcjonalnego odliczenia VAT naliczonego od zakupu służącego działalności mieszanej podatnik dokonuje według proporcji wstępnej obliczonej na podstawie obrotów roku poprzedniego. Natomiast po zakończeniu roku podatkowego podatnik jeszcze raz ustala proporcję, ale już na podstawie rzeczywistych obrotów roku podatkowego, i na tej podstawie ostatecznie ustala kwotę podatku naliczonego, którą ma prawo odliczyć od zakupów związanych z działalnością mieszaną.

Obowiązek rocznej korekty VAT dotyczy więc tego podatnika, który w roku podatkowym wykonywał zarówno czynności opodatkowane, jak i czynności zwolnione z VAT i w związku z tą działalnością mieszaną dokonał zakupu towarów i usług, których nie można było w sposób jednoznaczny przyporządkować do czynności opodatkowanych bądź zwolnionych, ponieważ zakup służył obu rodzajom czynności.

Gdy zakupy są wykorzystywane do celów innych niż działalność, do działalności zwolnionej z VAT i opodatkowanej, a nie jest możliwe przypisanie wydatków do konkretnej sprzedaży, podatnik stosuje preproporcję i proporcję.

U podatnika stosującego proporcję ustalenie podatku naliczonego do odliczenia przebiega w dwóch etapach:

I etap – według proporcji wstępnej, obliczonej na podstawie obrotów za rok poprzedni, stosowanej w trakcie roku podatkowego do odliczania podatku naliczonego od zakupów związanych z działalnością mieszaną;

II etap – według proporcji ostatecznej, obliczonej na podstawie rzeczywistych obrotów roku podatkowego, ustalonej po zakończeniu roku podatkowego (tzw. roczna korekta VAT).

Jednostki samorządu terytorialnego, mimo że scentralizowały rozliczenia VAT ze swoimi jednostkami organizacyjnymi, nadal dla każdej jednostki organizacyjnej ustalają odrębne proporcje (art. 90 ust. 10a i 10b ustawy o VAT).

W przypadku grup VAT obowiązują szczególne zasady ustalania proporcji, które określają przepisy art. 90 ust. 10c–10g ustawy o VAT. Według tych przepisów można wyróżnić cztery rodzaje zakupów dokonywanych przez grupę VAT. Są to:

1) zakupy wykorzystywane wyłącznie do wykonywania (przez dowolnego członka lub członków grupy) czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego;
   Jeżeli możliwa będzie alokacja zakupu wyłącznie do czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, prawo do odliczenia VAT przysługiwać będzie grupie VAT w całości. Nie będzie przy tym miało znaczenia, czy są to czynności wykorzystywane przez jednego czy więcej członków grupy VAT.
2) zakupy wykorzystywane wyłącznie do wykonywania (przez dowolnego członka lub członków grupy) czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego;

eprasa.pl cf4c572924

Jeżeli możliwa będzie alokacja zakupu wyłącznie do czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, grupie VAT nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia VAT. Nie będzie przy tym miało znaczenia, czy są to czynności wykorzystywane przez jednego czy więcej członków grupy VAT.

3) zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli możliwe jest przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT;
   Do trzeciej grupy należą zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli możliwe jest przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT. W takich przypadkach – jak wynika z art. 90 ust. 10c ustawy o VAT – odliczenia częściowe dokonywane są przy zastosowaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, obliczonej dla tych konkretnych członków grupy (a nie dla całej grupy).
4) zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT.
   Do czwartej grupy należą zakupy wykorzystywane zarówno do wykonywania czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego, jak i do czynności, które prawa takiego nie dają, jeżeli nie jest możliwe przyporządkowanie tych czynności do poszczególnych członków grupy VAT. W takich przypadkach – jak wynika z art. 90 ust. 10d ustawy o VAT – odliczenia częściowe będą dokonywane przy zastosowaniu proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 2 ustawy o VAT, obliczonej dla całej grupy VAT.

2.1. Ustalanie proporcji wstępnej do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego

Proporcję ustala się procentowo jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje to prawo, oraz czynności, które takiego prawa mu nie dają (art. 90 ustawy o VAT). Przy ustalaniu proporcji do obrotu nie wlicza się kwoty VAT.

$$\text{Proporcja wstępna (\%)} = \frac{\text{obrót z prawem do odliczenia VAT}}{\text{obrót z prawem do odliczenia VAT} + \text{obrót bez prawa do odliczenia VAT}} \times 100$$

eprasa.pl cf4c572924

Proporcję wstępną na dany rok należy obliczyć na podstawie rzeczywistego obrotu uzyskanego przez podatnika w poprzednim roku podatkowym (na 2026 r. bierzemy obrót z 2025 r.). Ustalony w ten sposób współczynnik podlega zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej (art. 90 ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład 40
Firma „XYZ" SA dokonuje zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej, wobec czego nabywa towary i usługi, które służą jednocześnie obu rodzajom sprzedaży. Spółka na podstawie faktycznego obrotu osiągniętego za 2025 r. ustaliła proporcję wstępną, która służyła do odliczania VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w trakcie 2026. Proporcja ta wyniosła 76,0123%. Ponieważ współczynnik należy zaokrąglić w górę, do najbliższej liczby całkowitej, w rezultacie wyniósł on 77%. W trakcie 2026 r. spółka odliczała VAT od zakupów dotyczących działalności mieszanej w wysokości 77% kwoty podatku naliczonego.
Po zakończeniu 2026 r. spółka ponownie ustaliła proporcję za 2026 r., ale już na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok podatkowy. Załóżmy, że proporcja ostateczna za 2026 r. wyniosła 88,9876%, czyli po zaokrągleniu 89%. Ustalona przez podatnika proporcja ostateczna za 2026 r. jest jednocześnie proporcją wstępną na 2027 r.

Z art. 90 ust. 10 ustawy o VAT wynika, że jeżeli proporcja wstępna obliczona przez podatnika:

1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 10 000 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
2) nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Przykład 41
W 2025 r. wartość sprzedaży opodatkowanej (netto) stanowiła 60 000 zł, natomiast wartość sprzedaży zwolnionej 5 000 000 zł. Współczynnik wstępnej proporcji na 2026 r. wyniósł: 1,19% (60 000/5 060 000).
Ze względu na to, że proporcję zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej, wyniosła ona 2%. W takim przypadku podatnik ma prawo uznać, że proporcja wstępna na 2026 r. wynosi 0%, co powoduje, że w trakcie roku podatkowego może on w ogóle nie odliczać podatku naliczonego od towarów i usług związanych z działalnością mieszaną.

2.2. Obrót uwzględniany przy obliczaniu proporcji

Proporcja wstępna jest ustalana na podstawie rocznego obrotu z tytułu czynności, których wykonanie dawało prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów z nimi związanych lub nie dawało tego prawa. Mimo że obecnie nie ma już w ustawie o VAT definicji obrotu, jednak zdaniem organów podatkowych pojęcie to należy ro-

eprasa.pl cf4c572924

zumieć jako kwotę należną z tytułu sprzedaży (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 maja 2013 r., sygn. ILPP4/443-81/13-2/EWW).

W liczniku proporcji wstępnej należy uwzględnić obrót z tytułu:
- odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych według stawek: 0%, 5%, 8% i 23% (w tym z tytułu czynności nieodpłatnych z nimi zrównanych, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, jeżeli dawały prawo do odliczenia VAT),
- eksportu towarów,
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które dają prawo do odliczenia VAT od zakupów związanych z tymi czynnościami na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT,
- świadczenia usług, o których mowa w art. 86 ust. 9 ustawy o VAT, jeżeli miejscem ich świadczenia jest terytorium państwa trzeciego lub usługi te dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych,
- otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które mają bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast w mianowniku proporcji wstępnej należy uwzględnić:
- wartości ujęte w liczniku proporcji,
- obrót ze sprzedaży towarów i usług niedający prawa do odliczenia podatku naliczonego od związanych z nim zakupów, w tym przede wszystkim sprzedaż towarów i usług zwolnioną z opodatkowania zgodnie z polskimi przepisami o VAT.

Do obrotu, który nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie należy wliczać czynności niepodlegających w ogóle VAT, gdyż nie stanowią one obrotu w rozumieniu ustawy o VAT.

Do rocznego obrotu uwzględnianego przy wyliczaniu wstępnej proporcji (tj. zarówno w liczniku, jak i w mianowniku) nie wlicza się natomiast:
- obrotu uzyskanego z dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, ani gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczane do środków trwałych podatnika – używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności;
- obrotu z tytułu:
  – transakcji pomocniczych w zakresie nieruchomości i usług finansowych,
  – usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12, 38–41 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy;
- czynności, które nie stanowią obrotu, w tym:
  – z tytułu importu towarów i usług,
  – z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
  – z tytułu zakupu towarów i usług, dla których podatnikiem jest nabywca,

eprasa.pl cf4c572924

– otrzymanych dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które nie mają bezpośredniego wpływu na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika.

Ustalając proporcję wstępną na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, można mieć wątpliwości, czy do obrotu z tytułu czynności dających prawo do odliczenia podatku naliczonego lub niedających tego prawa należy wliczać wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Kwestię tę wyjaśnił WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z 10 stycznia 2013 r. (sygn. akt SA/Kr 1741/12), który uznał, że w przypadku gdy świadczenia te podlegają VAT, należy je wliczyć przy ustalaniu proporcji.

2.3. Ustalanie szacunkowej proporcji z naczelnikiem urzędu skarbowego

Nie w każdej sytuacji podatnik ma możliwość ustalenia proporcji wstępnej opartej na obrotach roku poprzedniego, która służy do odliczania VAT od wydatków związanych z działalnością mieszaną. Dlatego podatnik, który w poprzednim roku podatkowym:

- nie osiągnął obrotu z działalności mieszanej lub
- osiągnął obrót niższy niż 30 000 zł,

do obliczenia kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od kwoty podatku należnego przyjmuje proporcję wyliczoną szacunkowo. Rozwiązanie to stosuje się także wówczas, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu ustalona na podstawie art. 90 ust. 3 ustawy o VAT byłaby niereprezentatywna. Tak wynika z art. 90 ust. 8 i 9 ustawy o VAT. Dlatego w trakcie roku podatkowego, w którym po raz pierwszy wystąpiła sprzedaż zwolniona, podatnik nie może odliczać VAT od zakupów związanych z działalnością mieszaną w 100%. Dotyczyć to może zarówno tych podatników, którzy rozszerzają dotychczasową działalność wyłącznie opodatkowaną o działalność zwolnioną z VAT, jak i tych, którzy dopiero rozpoczynają działalność gospodarczą, świadcząc zarówno czynności opodatkowane VAT, jak i z niego zwolnione.

W takim przypadku podatnicy przyjmują proporcję wyliczoną szacunkowo bez uzgadniania z naczelnikiem US. Jednak są obowiązani zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o przyjętej proporcji w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ta proporcja została zastosowana po raz pierwszy, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji JPK_V7.

Przykład 42

Tomasz Nowak jest czynnym podatnikiem VAT, który dotychczas wykonywał wyłącznie czynności opodatkowane VAT (usługi transportowe). Od 1 sierpnia rozszerzył przedmiot działalności o sprzedaż usług, które są zwolnione z opodatkowania (usługi pośrednictwa w zawieraniu umów kredytu na zakup samochodów).

eprasa.pl cf4c572924

W związku z działalnością opodatkowaną i zwolnioną podatnik ten będzie ponosił wydatki, które służą jednocześnie obu rodzajom działalności, takie jak np. rozmowy telefoniczne, czynsz za lokal, opłaty za media, zakup artykułów biurowych itp.
W takiej sytuacji powinien oszacować proporcję wstępną i zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego do 25 września, nie później niż w dniu złożenia JPK_V7 za sierpień. Natomiast po zakończeniu roku podatkowego podatnik jeszcze raz ustali proporcję, ale już według rzeczywistych obrotów roku podatkowego.

Proporcję szacunkową może również stosować podatnik, dla którego naczelnik urzędu skarbowego przywrócił zarejestrowanie w związku z wykreśleniem grupy VAT, której był członkiem, z rejestru podatników, jeśli uzna, że w odniesieniu do niego kwota obrotu dla ustalenia proporcji byłaby niereprezentatywna. O przyjętej szacunkowej proporcji będzie musiał zawiadomić naczelnika US.

3. Korekta roczna w deklaracji VAT

Proporcja ostateczna jest ustalana na podstawie kryteriów stosowanych do obliczenia proporcji wstępnej, z tą różnicą, że w przypadku proporcji ostatecznej bierzemy pod uwagę rzeczywiste obroty uzyskane za dany rok podatkowy. Korekty dokonujemy w deklaracji za pierwszy okres rozliczeniowy po zakończeniu roku. Przy miesięcznym rozliczeniu będzie to styczeń.

Proporcja wstępna służy do odliczania VAT w trakcie roku podatkowego, w którym wystąpiły wydatki związane zarówno z działalnością opodatkowaną, jak i z działalnością zwolnioną. Jest ona obliczana na podstawie obrotów roku poprzedniego. Natomiast proporcja ostateczna jest obliczana na podstawie rzeczywistej struktury obrotów roku podatkowego, w którym wystąpił podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną.

Przykład 43
W 2026 r. firma prowadzi działalność zarówno opodatkowaną VAT, jak i zwolnioną. Proporcja wstępna na ten rok, obliczona na podstawie obrotów za 2025r., wyniosła 60%. Proporcja ostateczna zostanie obliczona na podstawie rzeczywistych obrotów za 2026 r. i załóżmy, że wyniesie 70%.
Wartość zakupów dokonanych w 2026 r., związanych z działalnością mieszaną, stanowiła kwotę 1 000 000 zł plus podatek naliczony w kwocie 230 000 zł. Podatnik w deklaracjach VAT za okres od stycznia do grudnia 2026 r. odliczył podatek naliczony w kwocie 138 000 zł (230 000 zł × 60%).
Według proporcji ostatecznej za 2026 r. podatnik ma prawo odliczyć podatek naliczony od wydatków związanych z działalnością mieszaną w kwocie 161 000 zł (230 000 zł × 70%).
Roczną korektę zwiększającą podatek naliczony w kwocie 23 000 zł (161 000 zł – – 138 000 zł) podatnik wykaże w deklaracji JPK_V7M za styczeń 2027 r.

eprasa.pl cf4c572924

Podatnicy, którzy stosowali preproporcję i proporcję, muszą dokonać dwóch korekt rocznych, ustalając aktualne współczynniki, gdyż mechanizm odliczenia jest dwustopniowy.

Przykład 44
Urząd gminy w 2025 r. stosował do części zakupów preproporcję w wysokości 18% i proporcję w wysokości 60%. Kwota VAT podlegająca odliczeniu według tej metody wyniosła 100 000 zł, a faktycznie odliczono 10 800 zł (100 000 zł × 18% × 60%). Preproporcja na 2026 r. wyniosła 16%, natomiast proporcja 80%. To oznacza, że w 2025 r. gmina mogła odliczyć 12 800 zł (100 000 zł × 16% × 80%). Załóżmy, że do tych wydatków urząd stosuje korektę jednorazową, dlatego w JKP_V7M za styczeń 2026 r. mógł odliczyć 2000 zł (12 800 zł – 10 800 zł).

Podatnicy mogą zrezygnować z dokonania korekty rocznej, jeżeli różnica między proporcją wstępną a proporcją ustaloną dla zakończonego roku podatkowego nie przekracza dwóch punktów procentowych. To od podatnika zależy, czy zrezygnuje z dokonania korekty. Gdy proporcja ustalona dla zakończonego roku podatkowego jest mniejsza niż proporcja wstępna, podatnik może zrezygnować z korekty, pod dodatkowym warunkiem że kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu wynikająca z:

1) różnicy między ustalonymi proporcjami oraz
2) korekty środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z wyłączeniem korekty środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 15 000 zł

– nie przekracza 10 000 zł.

Gdy różnica między proporcjami wyniesie co najmniej 3%, korekta jest konieczna.

Jednak nie wszystkie transakcje rozlicza się tak samo. Sposób rozliczenia korekty podatku naliczonego jest uzależniony od rodzaju nabytych towarów i usług związanych z działalnością mieszaną oraz ich wartości. Podział jest w tym przypadku oparty na kryterium długości okresu korekty. Jednorazowa korekta podatku naliczonego, dokonana przy użyciu współczynnika proporcji obliczonego na dany rok podatkowy (na zasadach przedstawionych w ostatnim przykładzie), dotyczy:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł oddanych do użytkowania w danym roku podatkowym,
- pozostałych towarów i usług (niezaliczonych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych), w stosunku do których w danym roku podatkowym podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego.

Natomiast wydłużony okres korekty podatku naliczonego dotyczy towarów i usług zaliczonych przez podatnika na podstawie ustaw o podatku dochodowym do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł.

eprasa.pl cf4c572924

Jeśli wymienione składniki majątku służą działalności mieszanej podatnika, to okres korekty wynosi:

- 5 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/5 odliczonego VAT,
- 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania – w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów, przy czym w każdym kolejnym roku korygowana jest 1/10 odliczonego VAT.

Przykład 45
W czerwcu 2021 r. podatnik kupił i przyjął do używania maszynę o wartości początkowej 100 000 zł. Z faktury zakupu wynikał podatek naliczony w kwocie 23 000 zł. Maszyna podlegała amortyzacji i dotyczyła działalności mieszanej podatnika. W 2020 r. proporcja wstępna wynosiła 90%. Podatnik z otrzymanej faktury stwierdzającej zakup maszyny odliczył podatek naliczony w kwocie 20 700 zł (23 000 zł × 90%). Po zakończeniu 2021 r. proporcja ostateczna, ustalona na podstawie rzeczywistych obrotów za ten rok, wyniosła 80%. Wobec tego podatnik ustalił roczną korektę w wysokości:
[(23 000 zł × 80%) – (23 000 zł × 90%)] × 1/5 = (18 400 zł – 20 700 zł) × 1/5 = (–) 460 zł
W 2022 r. ostateczna proporcja wyniosła 95%. Wobec tego po zakończeniu 2022 r. podatnik ustalił roczną korektę podatku w wysokości: [(23 000 zł × 95%) – (23 000 zł × 90%)] × 1/5 = (21 850 zł – 20 700 zł) × 1/5 = (+) 230 zł.
W ten sam sposób przebiegała korekta podatku naliczonego od kupionej maszyny w ciągu trzech kolejnych lat podatkowych. Ostatniej korekty podatku naliczonego podatnik dokonał za 2025 r. w JPK_V7M składanej za styczeń 2026 r., ponieważ wtedy zakończył się pięcioletni okres korekty dla tego środka trwałego.

Według tego samego mechanizmu co przedstawiony w przykładzie przebiega korekta podatku naliczonego od zakupu nieruchomości wykorzystywanej dla celów działalności mieszanej podatnika, z tą różnicą, że okres korekty jest w tym przypadku dłuższy i wynosi 10 lat.

Terminy i rodzaje korekty środków trwałych, nieruchomości i wieczystego użytkowania

Rodzaj towaru lub usługi	Okres i rodzaj korekty	Czego dotyczy korekta roczna
1	2	3
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość przekracza 15 000 zł	Rozłożona w czasie: 10 lat – nieruchomości, 5 lat – pozostałe, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania	1/10 odliczonego VAT – w przypadku nieruchomości, 1/5 odliczonego VAT – w pozostałych przypadkach

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji, gdy ich wartość nie przekracza 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne niepodlegające amortyzacji albo wyposażenie	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł	Rozłożona w czasie: 10 lat, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania. Termin ten nie dotyczy opłat rocznych pobieranych z tytułu oddania gruntu w użytkowanie wieczyste; w przypadku tych opłat obowiązuje korekta jednorazowa po zakończeniu roku, w którym dokonano odliczenia	1/10 odliczonego VAT
Grunty i prawo użytkowania wieczystego, gdy zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy, o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł	Jednorazowa, po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania	Całej kwoty odliczonego VAT

4. Korekta od ulepszeń w obcym środku trwałym

Najemca, który wykorzystuje cudzy lokal lub budynek, często dokonuje ulepszeń mających na celu dostosowanie nieruchomości do potrzeb wynikających z prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Jeżeli ulepszenia te, mające zwykle charakter adaptacyjny lub modernizacyjny, służą wykonywaniu czynności opodatkowanych VAT, to podatnikowi (najemcy) przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nakładów poniesionych na ulepszenie obcego środka trwałego. Bez znaczenia pozostaje tu fakt, że lokal lub budynek, którego dotyczą ulepszenia, nie jest własnością podatnika.

4.1. Pozostawienie nakładów

Zakończenie umowy najmu w niektórych przypadkach może jednak powodować konieczność korekty podatku naliczonego odliczonego od inwestycji w obcym środku trwałym, gdy poniesione nakłady najemca pozostawi wynajmującemu (art. 91 ust. 7 i ust. 7a ustawy o VAT). Tak będzie, gdy nastąpi to w okresie korekty.

eprasa.pl cf4c572924

Istnienie obowiązku korekty odliczonego podatku naliczonego potwierdzają także sądy administracyjne, czego przykładem mogą być m.in. wyroki NSA z: 5 czerwca 2012 r. (sygn. akt I FSK 1352/11), 10 kwietnia 2013 r. (sygn. akt I FSK 707/12) oraz 25 czerwca 2015 r. (sygn. akt I FSK 110/14).

Powstaje problem, jaki okres korekty dotyczy inwestycji w obcych środkach trwałych.

Inwestycje w obcym środku trwałym, np. w cudzym budynku lub lokalu, polegające na jego ulepszeniu, stanowią środek trwały odrębny od ulepszonej nieruchomości. Do tej pory wykluczało to, zdaniem organów podatkowych, 10-letni okres korekty VAT naliczonego przewidziany dla nieruchomości (zob. pisma Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 6 lutego 2017 r., sygn. 1061-IPTPP1.4512.636.2016.2.ŻR, oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 grudnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP4.4012.637.2018.2.KM). Z tego powodu w przypadku inwestycji w obcym środku trwałym (czyli środku trwałym innym niż nieruchomość) o wartości początkowej przekraczającej 15 000 zł okres korekty wynosi 5 lat, licząc od roku, w którym nastąpiło oddanie środka trwałego do użytkowania.

Organy podatkowe zastrzegają jednak, że inaczej jest w przypadku budynków wybudowanych na cudzym gruncie. Wtedy to nakłady mają charakter nieruchomości i wystąpi 10-letni okres korekty (tak przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji z 7 marca 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.782.2018.2.SR).

Również w orzecznictwie obecnie dominuje stanowisko, że okres korekty wynosi 5 lat. NSA w wyroku z 13 grudnia 2016 r. (sygn. akt I FSK 255/15), uchylając wyrok WSA w Warszawie, uznał, że:

NSA *W związku z tym, że inwestycja w obcym środku trwałym (budynku/lokalu), polegająca na jego adaptacji, stanowi odrębny od budynku/lokalu środek trwały, korekta podatku naliczonego odnoszącego się do takiego środka trwałego powinna być dokonywana zgodnie z art. 91 ust. 2 ustawy w ciągu 5-letniego okresu. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w piśmiennictwie J. Zubrzycki Leksykon VAT 2015 Unimex Wrocław tom I str. 811 oraz wyroku WSA w Łodzi z dnia 19 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Łd 1372/08 – utrzymanym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1067/09.*

Organy podatkowe, jak i sądy uważają jednak nadal, że nie trzeba naliczać VAT od pozostawionych nakładów.

4.2. Sprzedaż nakładów inwestycyjnych

W przypadku sprzedaży nakładów inwestycyjnych nie dochodzi do zmiany przeznaczenia towarów i usług kupionych w związku z inwestycją w obcym środku trwałym. Na skutek podlegającej opodatkowaniu sprzedaży tych nakładów uznaje się, że w dalszym ciągu nakłady te są wykorzystywane do czynności opodatkowanych VAT. Wobec tego nie występuje obowiązek korekty podatku naliczonego odliczonego od nakładów

eprasa.pl cf4c572924

inwestycyjnych poniesionych na obcy środek trwały, nawet jeśli sprzedaż nakładów nastąpiła w ciągu pięciu lat od oddania do użytkowania. Potwierdził to Dyrektor IS w Poznaniu w piśmie z 31 lipca 2014 r. (sygn. ILPP1/443-363/14-4/NS).

4.3. Przywrócenie stanu pierwotnego

Jeżeli na najemcy ciąży obowiązek przywrócenia stanu poprzedniego wynajmowanego składnika majątku, to dokonane wcześniej przez niego ulepszenia w cudzej nieruchomości przestają służyć wykonywaniu czynności opodatkowanych. Rodzi to pytanie o istnienie obowiązku korekty podatku naliczonego odliczonego od likwidowanych ulepszeń w obcym środku trwałym na podstawie art. 91 ustawy o VAT. Kluczowe w tym zakresie są przede wszystkim postanowienia umowne określające zobowiązania najemcy związane z zakończeniem umowy najmu, w tym m.in. wynikający z umowy najmu obowiązek przywrócenia stanu poprzedniego nieruchomości.

W przypadku gdy zapisy umowy najmu zawierają regulacje nakładające na najemcę obowiązek przywrócenia stanu używalności wynajmowanych pomieszczeń, likwidacja inwestycji w obcym środku trwałym nie będzie powodować obowiązku korekty VAT naliczonego u najemcy. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 17 marca 2015 r. (sygn. IPPP2/4512-6/15-4/BH). Stanowisko to potwierdził m.in. Dyrektor KIS w piśmie z 8 stycznia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.663.2017.1.MN).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział VIII
Samochody
(art. 86a ustawy o VAT)

Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami reguluje obecnie art. 86a ustawy o VAT.

Pojazdy samochodowe dzielą się na dwie grupy, tj. pojazdy samochodowe uprawniające do pełnych odliczeń oraz pojazdy samochodowe uprawniające do odliczeń częściowych (50% podatku naliczonego).

Pojazdami samochodowymi uprawniającymi do pełnych odliczeń są przede wszystkim pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony. Wynika to z definicji pojazdu samochodowego dla celów VAT (art. 2 pkt 34 ustawy o VAT). Ograniczenia w odliczaniu VAT mają zastosowanie do pojazdów, które są pojazdami samochodowymi według ustawy o VAT. Oznacza to, że pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony nie są pojazdami samochodowymi w rozumieniu VAT, a w konsekwencji nie dotyczą ich określone w art. 86a ustawy o VAT ograniczenia w dokonywaniu odliczeń.

Ograniczenia w odliczaniu VAT, na podstawie art. 86a ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT, nie dotyczą również pojazdów, które:
1) są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika oraz
2) konstrukcyjnie są przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (czyli autobusy), jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie, mimo że masa całkowita nie przekroczy 3,5 tony.

Od nabycia tych samochodów odliczymy pełny VAT.

Kategorie pojazdów uprawniające do pełnego odliczenia VAT

Lp.	Pojazdy samochodowe uprawniające do pełnych odliczeń
1	2
1.	Pojazdy, których nie możemy zaliczyć do pojazdów samochodowych

eprasa.pl cf4c572924

1	2
2.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony
3.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, jeśli: – będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej – konstrukcyjnie będą przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (autobusy)

Wynika z tego, że odliczymy pełny VAT również od samochodów osobowych, pod warunkiem że będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.

Ograniczenia nie dotyczą pojazdów, których nie możemy zaliczyć do pojazdów samochodowych według ustawy z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1251 ze zm.) – dalej: ustawa – Prawo o ruchu drogowym.

Pojazdami samochodowymi w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym są pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h, z zastrzeżeniem, że określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego (art. 2 pkt 33 ustawy – Prawo o ruchu drogowym).

Pojazdami silnikowymi są pojazdy wyposażone w silnik, z wyjątkiem motoroweru i pojazdu szynowego (art. 2 pkt 32 ustawy – Prawo o ruchu drogowym).

Pojazdami są zaś środki transportu przeznaczone do poruszania się po drodze oraz maszyny i urządzenia do tego przystosowane (art. 2 pkt 31 ustawy – Prawo o ruchu drogowym).

Jak z tego wynika, nie wszystkie pojazdy są pojazdami samochodowymi w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo o o ruchu drogowym, a w konsekwencji nie wszystkie pojazdy będą pojazdami samochodowymi w rozumieniu VAT i dotyczyć ich będą ograniczenia w odliczaniu VAT.

Pojazdy inne niż samochody, których dotyczą i nie dotyczą ograniczenia w odliczeniu VAT

Pojazdy niebędące pojazdami samochodowymi, których nie będą dotyczyć ograniczenia w odliczaniu VAT (art. 86a ustawy o VAT)	Pojazdy samochodowe, których dotyczą ograniczenia w odliczaniu VAT (art. 86a ustawy o VAT)
1	2
1) środki transportu nieprzeznaczone do poruszania się po drodze oraz maszyny i urządzenia nieprzystosowane do poruszania się po drodze, np. skutery śnieżne, wózki widłowe, kosiarki spalinowe 2) pojazdy niewyposażone w silnik (np. rowery)	1) motocykle 2) czterokołowce (quady), z wyjątkiem czterokołowców, których konstrukcja nie umożliwia jazdy z prędkością przekraczającą 25 km/h

eprasa.pl cf4c572924

1	2
3) motorowery (motorowerem jest pojazd dwu- lub trójkołowy zaopatrzony w silnik spalinowy o pojemności skokowej nieprzekraczającej 50 cm³ lub w silnik elektryczny o mocy nie większej niż 4 kW, którego konstrukcja ogranicza prędkość jazdy do 45 km/h – zob. art. 2 pkt 46 ustawy − Prawo o ruchu drogowym) oraz rowery elektryczne 4) pojazdy szynowe 5) ciągniki rolnicze 6) hulajnogi elektryczne	

1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

Jak zostało wskazane, pojazdami samochodowymi uprawniającymi do pełnych odliczeń są pojazdy samochodowe wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. To, jakie pojazdy samochodowe należą do tej grupy, precyzują przepisy art. 86a ust. 4, 5 i 9 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika są pojazdy samochodowe spełniające jeden z dwóch warunków (dotyczący sposobu wykorzystania albo konstrukcji). Dlatego na podstawie tych przepisów możemy wyróżnić dwie kategorie samochodów.

1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika

Pierwszą grupę pojazdów samochodowych uważanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika stanowią pojazdy samochodowe, których sposób wykorzystania przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

1.1.1. Warunki, jakie muszą być spełnione, aby uznać, że samochód jest wykorzystywany do działalności

Źródłem największych sporów między podatnikami a fiskusem, związanych z zakresem odliczania podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, jest ustalenie, czy auto jest wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej i daje prawo do pełnego odliczenia VAT od związanych z nim wydatków, czy też może być wykorzystywane do innych celów niż działalność gospodarcza, np. do

eprasa.pl cf4c572924

celów prywatnych podatnika bądź jego pracowników, i daje prawo jedynie do częściowego odliczenia podatku naliczonego od związanych z nim wydatków.

Ministerstwo Finansów w broszurze pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi" (zwanej dalej: broszurą MF ws. samochodów) wyjaśniło, że:

MF *Dla celów stosowania tego ograniczenia* [o którym mowa w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy o VAT – przyp. red.] *za wykorzystywanie „mieszane" należy rozumieć, że w odniesieniu do pojazdu wykorzystywanego w działalności gospodarczej istnieje możliwość jego użycia również do celów niezwiązanych z tą działalnością, np. do celów prywatnych. Wystarczy przy tym możliwość nawet tylko jednorazowego użycia pojazdu do celów prywatnych, aby uznać, że pojazd może być wykorzystywany w sposób „mieszany". Nie jest przy tym istotny moment, w którym użycie to ma miejsce podczas całego okresu użytkowania przez podatnika danego pojazdu, żeby uznać ten pojazd za wykorzystywany do celów „mieszanych".*

Choć broszura MF ws. samochodów nie jest źródłem prawa podatkowego, to organy podatkowe, stosując się do zawartych w niej wytycznych, podkreślają, że samochód nie może być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, jeśli istnieje możliwość wykorzystania go w celach prywatnych. Tak określone założenie w praktyce jest niemożliwe do zrealizowania. Zawsze istnieje możliwość wykorzystania każdego składnika firmowego majątku do celów prywatnych pracownika, np. służbowego laptopa, telefonu, materiałów biurowych, środków czystości itp., jeśli użytek ten jest nieistotny, to nie pozbawia on podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od wymienionych wydatków. Samochód nie jest przypadkiem odosobnionym. Prawdopodobieństwa, że samochód zostanie wykorzystany w celach innych niż działalność, nie da się w 100% wyeliminować. „Wyłączne" wykorzystanie auta do celów związanych z działalnością gospodarczą należy rozpatrywać nie przez pryzmat całkowitego wykluczenia samej możliwości nawet jednorazowego użytku prywatnego (jak wynika to m.in. z broszury), ale przez możliwość stworzenia takich mechanizmów zabezpieczających, które w sposób maksymalny (co nie znaczy całkowity) zapewnią użytek pojazdu do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

NSA w wydanym 21 października 2021 r. wyroku (sygn. akt I FSK 1695/21) uznał, że podatnik, który w regulaminie określił zasady korzystania z pojazdów do celów służbowych wraz z karami za ich nieprzestrzeganie, wykluczającymi ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, oraz zapewnił kontrolę przestrzegania tych zasad, może odliczać pełny VAT od wydatków samochodowych. Niestety, odmienne stanowisko prezentują organy podatkowe. Ich zdaniem określenie kar za nieprzestrzeganie zasad użytkowania pojazdu oznacza, że podatnik przewiduje możliwość złamania zasad.

eprasa.pl cf4c572924

Parkowanie samochodu przy domu pracownika a pełne odliczenie VAT

Zdaniem organów podatkowych prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodem osobowym wyklucza m.in. garażowanie/parkowanie firmowego samochodu w miejscu zamieszkania pracownika. Prawo to jest wykluczone nawet wtedy, gdy podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu i złożył VAT-26.

W piśmie Dyrektora KIS z 5 czerwca 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.208.2020.1.ICz) czytamy:

MF *(...) parkowanie pojazdu w miejscu zamieszkania (przed rozpoczęciem i po zakończeniu wyjazdu służbowego), co do zasady, pozwala pracownikowi na potencjalne wykorzystanie samochodu do jego celów prywatnych. Przy czym użytek prywatny należy postrzegać w kategoriach potencjalnej, a nie faktycznej możliwości użytku pojazdu do celów prywatnych. W żaden sposób nie zmienia tego wprowadzony regulamin, którym zobowiązano pracowników do wykorzystywania ww. pojazdów wyłącznie na cele działalności gospodarczej Podatnika.*

W konsekwencji, w analizowanej sprawie z uwagi na przedstawiony sposób wykorzystywania pojazdów, wykluczonym jest przyjęcie, że samochody te wykorzystywane są wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

Sądy administracyjne uważają jednak, że parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie oznacza automatycznie, iż samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Potwierdzają to liczne wyroki na ten temat, z których wynika możliwość parkowania samochodów w miejscu zamieszkania pracowników (bez utraty prawa do pełnego odliczenia VAT), jeśli jest to konieczne i uzasadnione specyfiką prowadzonej działalności. Dla przykładu NSA w wyroku z 21 lutego 2017 r. (sygn. akt I FSK 1200/15) uznał, że podatnik (pracodawca) ma prawo do pełnego odliczenia VAT od paliwa i innych wydatków związanych z eksploatacją samochodu, gdy pracownik (przedstawiciel handlowy), dojeżdżając z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, zaczyna i kończy pracę pod swoim mieszkaniem.

Analogiczne rozstrzygnięcie wynika z wyroku NSA z 23 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 2151/15), odnoszącego się do samochodów wykorzystywanych przez przedstawicieli handlowych, którzy ze względu na zamieszkiwanie w różnych częściach kraju nie mieli technicznej możliwości codziennego odbioru pojazdu z miejsca siedziby spółki. Dodatkowe ograniczenie w parkowaniu pojazdów służbowych w siedzibie firmy wynikało z postanowień umowy najmu zawartej z właścicielem nieruchomości, na której podatnik posiadał swoje biuro.

Jak czytamy w wyroku NSA z 6 września 2018 r. (sygn. akt I FSK 1531/16):

NSA *(...) w rozpoznawanej sprawie Sąd pierwszej instancji przeanalizował opis zdarzenia przedstawionego we wniosku o interpretację oraz stanowisko spółki i zasadnie uznał, że spełnione zostaną warunki określone w art. 86a ust. 4 pkt 1*

eprasa.pl cf4c572924

ustawy o VAT, pozwalające na odliczenie pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami opisanymi we wniosku. (...) W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał, że w realiach przedmiotowej sprawy spółka wykazała, że spełnia ww. kryteria. Spółka wyraźnie wskazała, że zasady garażowania samochodów służbowych zostaną określona w regulaminie, jak również, że możliwość parkowania samochodów w miejscu zamieszkania użytkowników jest sytuacją wyjątkową, ale konieczną i uzasadnioną specyfiką prowadzonej działalności oraz okolicznościami uzasadniającymi zaparkowanie pojazdu w okolicach miejsca zamieszkania pracownika z uwagi na położenie siedziby spółki oraz miejsc prowadzenia działalności gospodarczej.

Zdaniem sądów:

- sporządzenie stosownych umów określających warunki, zasady i opłaty dotyczące korzystania z pojazdów,
- wprowadzenie zasad używania samochodów do celów służbowych oraz
- nałożenie na pracowników obowiązku dokonywania wpisów w ewidencji przebiegu pojazdu, zawierającej dane wymagane ustawą o VAT, oraz
- monitorowanie przez podatnika ilości zużytego paliwa

– mogą stanowić wystarczające i obiektywne środki dla zabezpieczenia wykorzystania pojazdów tylko do działalności gospodarczej.

Pojawiają się wprawdzie interpretacje, w których organy popierają przedstawione stanowisko, ale są one konsekwencją wygranej przez podatnika sprawy w sądzie. W pozostałych przypadkach organy nadal uważają, że odliczenie VAT nie przysługuje, gdy pracownik parkuje w pobliżu domu, nawet gdy wynika to ze względów ekonomicznych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 listopada 2025 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.689.2025.2.MMA, czy z 12 stycznia 2022 r., sygn. 0114-KDIP4--2.4012.802.2021.2.AA).

Zdaniem organów podatkowych również najem samochodów pracownikom do celów prywatnych nie powoduje, że możemy uznać samochód za wykorzystywany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Potwierdzają to również sądy (zob. wyroki NSA z 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1721/15, oraz z 6 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 790/16).

1.1.2. Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu

Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy wszystkich podatników, którzy wykorzystują pojazd wyłącznie do działalności gospodarczej. Od tej zasady przewidziano wyjątki.

Zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdów ze względu na przeznaczenie samochodu

Z art. 86a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że nie dotyczy pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

eprasa.pl cf4c572924

- odsprzedaży,
- sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,
- oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze,

jeśli odsprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

W przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do tych trzech celów wystarczające dla uznania, że są one wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, będzie, aby podatnik wykorzystywał pojazd w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Początkowo fiskus uważał jednak, że auto jest oddane w odpłatne używanie tylko wtedy, gdy znajduje się u klienta (i tylko wtedy nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji). Jeżeli natomiast auto wprawdzie jest przeznaczone do wynajmu, ale na razie, jako niewynajęte, pojechało do myjni lub na serwis albo służy do obsługi innych wynajmowanych samochodów, to w takim przypadku podatnik, aby mieć prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z tym samochodem, musi prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu i w rezultacie zgłosić go do urzędu skarbowego na druku VAT-26. Obecnie organy podatkowe uznają, że podatnik, który wyłączy użytek na cele prywatne lub działalność inną niż wynajem, nie musi prowadzić ewidencji, aby odliczać pełny VAT. Jest tak również wtedy, gdy wyjeżdża tymi samochodami do myjni czy na przegląd.

Oznacza to, że – zdaniem fiskusa – dla skorzystania przez wynajmującego z pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z samochodem przeznaczonym do wynajmu nie jest konieczne prowadzenie ewidencji przebiegu tego pojazdu. Z tym stanowiskiem zgadzają się sądy (zob. wyrok NSA z 12 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 2103/15, oraz wyrok NSA z 8 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1516/15).

Zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdów ze względu na ich konstrukcję

Podatnicy nie muszą również prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu w przypadku pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

1) pomoc drogowa, mających nadwozie konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu uszkodzonych pojazdów,
2) pogrzebowy, innych niż określone w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. z 2014 r. poz. 407), jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy są usługi pogrzebowe,
3) bankowóz – wyłącznie typu A i B, innych niż określone w § 2 pkt 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 2, jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy jest transport wartości pieniężnych

eprasa.pl cf4c572924

– jeśli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla tych przeznaczeń.

Wykaz tych pojazdów został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. z 2014 r. poz. 709).

Zasady prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdów

Gdy nie obejmują nas wyłączenia z obowiązku prowadzenia ewidencji, musimy ją prowadzić według zasad wskazanych w art. 86a ustawy o VAT. Ewidencja musi być prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności (art. 86a ust. 6 ustawy o VAT).

Przykład 46
Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2024 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 maja 2026 r. wykorzystuje go wyłącznie w działalności gospodarczej. W tej sytuacji będzie musiał rozpocząć prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu z dniem 1 maja 2026 r.

Ewidencja nie może mieć również dowolnej treści (zob. tabela: Treść ewidencji przebiegu pojazdu). Może być prowadzona w formie elektronicznej albo papierowej. Przyjmuje się, że również wydruk z systemu GPS mógłby być uznany za ewidencję przebiegu pojazdu wynikającą z art. 86a ustawy o VAT, jeśli spełni ustawowe warunki.

Treść ewidencji przebiegu pojazdu

Lp.	Dane podstawowe
1.	Numer rejestracyjny pojazdu samochodowego
2.	Dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji
3.	Stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji
4.	Wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu (zob. tabela: Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu)
5.	Liczba przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji

eprasa.pl cf4c572924

Jednym z elementów ewidencji przebiegu pojazdów są wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu. Treść wpisów będzie zależeć od tego, czy osobą kierującą pojazdem będzie podatnik lub jego pracownik czy osoba niebędąca pracownikiem podatnika (np. osoba zatrudniona na podstawie umowy zlecenia czy osoba współpracująca).

Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu

Osoba kierująca pojazdem	Osoba dokonująca wpisu	Treść wpisu
Podatnik lub pracownik podatnika	Osoba kierująca pojazdem (wpis musi być potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu pracownika kierującego pojazdem)	1) kolejny numer wpisu 2) data i cel wyjazdu 3) opis trasy (skąd – dokąd) 4) liczba przejechanych kilometrów 5) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem
Osoba niebędąca pracownikiem podatnika	Osoba, która udostępniła pojazd	1) kolejny numer wpisu 2) data i cel udostępnienia pojazdu 3) stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu 4) liczba przejechanych kilometrów 5) stan licznika na dzień zwrotu pojazdu 6) imię i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd

Z ewidencji przebiegu pojazdu prowadzonej dla celów VAT powinna wynikać dokładna trasa przejazdu samochodem. Przy czym możliwe jest dokonanie w niej jednego wpisu ze wskazaniem punktów pośrednich. Tak wynika z wyroku WSA w Rzeszowie z 3 lutego 2015 r. (sygn. akt I SA/Rz 1073/14), w którym czytamy:

WSA *(...) możliwe jest dokonanie jednego wpisu w ewidencji przebiegu pojazdu dla całej trasy z punktami pośrednimi. Niemniej jednak w rubryce dotyczącej opisu trasy (skąd – dokąd) powinien się znaleźć dokładny opis tej trasy ze wskazaniem adresów punktów pośrednich np. poczty, sklepów czy urzędów, a w rubryce „cel wyjazdu" powinien być wskazany każdy, powiązany z tymi punktami pośrednimi, cel wyjazdu. (...) W sytuacji gdy samochód podatnika od wyjazdu z siedziby spółki, do momentu powrotu tam, odwiedza np. kilku lub kilkunastu odbiorców, możliwe jest dokonanie jednego wpisu w ewidencji przebiegu pojazdu. Taki sposób postąpienia stanowi minimalne obciążenie podatnika, a z drugiej strony jest to wystarczające do osiągnięcia celów dla których prawodawca ustanowił obowiązek prowadzenia takiej ewidencji.*

eprasa.pl cf4c572924

1.1.3. Złożenie VAT-26

Na podatnikach wykorzystujących wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, ciąży jeszcze jeden obowiązek. Otóż podatnicy ci są obowiązani składać naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach na formularzu VAT-26 w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji.

Zdaniem MF:

MF *Przez „poniesienie wydatku" należy rozumieć dokonanie wpłaty zaliczki na poczet zakupu towaru czy usługi lub też nabycie towaru czy usługi w zależności od tego, która z tych sytuacji pierwsza miała miejsce.*

Przykład 47
Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2024 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 maja 2026 r. wykorzystuje go wyłącznie do działalności gospodarczej. Pierwszy wydatek (zakup paliwa) dotyczący tego samochodu podatnik poniósł 5 maja 2026 r. W tej sytuacji był obowiązany złożyć właściwemu dla siebie naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tym samochodzie w terminie do 25 czerwca 2026 r., chyba że wcześniej złoży JPK_V7.

Terminowe złożenie informacji VAT-26 stanowi warunek uznania pojazdu samochodowego za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Jak stanowi art. 86a ust. 13 ustawy o VAT, w przypadku niezłożenia w terminie tej informacji uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację.

Podatnicy są również obowiązani do aktualizowania tej informacji w przypadku zmian wykorzystywania pojazdu samochodowego. Aktualizacji w tym zakresie podatnik musi dokonać najpóźniej do końca miesiąca, w którym nastąpiła ta zmiana (art. 86a ust. 14 ustawy o VAT).

Jeżeli podatnik złożył informację VAT-26 dla danego pojazdu samochodowego, a następnie pojazd ten został sprzedany, to w związku z tym zdarzeniem powodującym zmianę wykorzystywania auta podatnik jest zobowiązany do dokonania aktualizacji VAT-26. Tak uznał Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 28 stycznia 2015 r. (sygn. IBPP2/443-1078/14/IK).

Natomiast zdaniem organów podatkowych konieczność złożenia aktualizacji VAT-26 wystąpi także wtedy, gdy w trakcie korzystania z pojazdu nastąpi zmiana jego numeru rejestracyjnego, a nie zmieni się sposób wykorzystania. Za okres, za który podatnik nie złożył nowego VAT-26, traci prawo do pełnego odliczenia VAT. Potwierdził

eprasa.pl cf4c572924

to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w pismach z 9 lutego 2021 r. (sygn. 0114-KDIP4-3.4012.712.2020.1.DM) oraz z 6 lipca 2021 r. (sygn. 0112-KDIL1--1.4012.261.2021.2.AW).

1.1.4. Sankcje za odliczanie pełnego VAT, gdy podatnik nie spełnia warunków

Osoby, które nie dopełniają obowiązków informacyjnych, ale dokonują pełnych odliczeń dotyczących pojazdów samochodowych, mogą zostać pociągnięte do odpowiedzialności karnej skarbowej (art. 56a § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego):

1) podatnik, który wbrew obowiązkowi nie składa właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa w art. 86a ust. 12 ustawy o VAT (VAT-26), albo składa ją po terminie lub podaje w niej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych,
2) w przypadku mniejszej wagi sprawca czynu zabronionego określonego powyżej podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Odpowiedzialność karną z tego tytułu można jednak stosunkowo łatwo wyłączyć. Jak bowiem stanowi art. 56a § 3 Kodeksu karnego skarbowego, nie podlega karze podatnik, który złożył właściwemu organowi podatkowemu informację, o której mowa, po terminie, jeżeli złożenie tej informacji nastąpiło przed dniem:

1) rozpoczęcia czynności sprawdzających w zakresie podatku od towarów i usług;
2) doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie podatku od towarów i usług, a w przypadku gdy nie stosuje się zawiadomienia – przed dniem wszczęcia takiej kontroli, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1;
3) wszczęcia kontroli celno-skarbowej w zakresie podatku od towarów i usług;
4) wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, jeżeli nie miał miejsca przypadek wskazany w pkt 1 lub 2.

1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję

Jeżeli konstrukcja pojazdów samochodowych wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne, to podatnik ma prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków z nimi związanych (art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). Do pojazdów tych należą pojazdy wymienione w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT i w § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. z 2014 r. poz. 407).

eprasa.pl cf4c572924

Pojazdy samochodowe uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na swoją konstrukcję

Lp.	Rodzaje samochodów
1.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van
2.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków
3.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu
4.	Pojazdy specjalne o przeznaczeniach: agregat elektryczny/spawalniczy, do prac wiertniczych, koparka, koparkospycharka, ładowarka, podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych oraz żuraw samochodowy
5.	Pojazdy specjalne o przeznaczeniu pogrzebowy, jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony
6.	Pojazdy specjalne o przeznaczeniu bankowóz typu A lub B, jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony

Pojazdy, które ze względu na konstrukcję wykluczającą ich użycie do celów innych niż działalność gospodarcza uprawniają do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od związanych z nimi wydatków, dzielą się na dwie podstawowe kategorie, a mianowicie na pojazdy:

- samochodowe inne niż samochody osobowe (art. 86a ust. 9 pkt 1 i 2 ustawy o VAT) oraz
- specjalne, przy czym katalog pojazdów uznawanych za specjalne dla celów odliczenia VAT jest katalogiem zamkniętym (art. 86a ust. 9 pkt 3 ustawy o VAT oraz § 2 ww. rozporządzenia).

Zamknięty katalog pojazdów uznawanych za specjalne może w niektórych przypadkach powodować uzasadnione wątpliwości związane z ustaleniem zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z takimi pojazdami, choć konstrukcja danego pojazdu nie pozostawia wątpliwości co do tego, że pełni on funkcję specjalną wykluczającą użytek inny niż działalność gospodarcza. Za pojazd specjalny nie może być uznany bankowóz typu C (zob.pismo Dyrektora IS w Bydgoszczy z 7 października 2014 r., sygn. ITPP2/443-849/14/KT).

eprasa.pl cf4c572924

Termin przeprowadzenia badań technicznych

Spełnienie wymagań dla pojazdów (samochody inne niż osobowe) stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Przeprowadzenie takiego badania nie jest jednak warunkiem, którego niedopełnienie skutkuje utratą prawa do pełnych odliczeń. O prawie do dokonywania takich odliczeń (dzięki uznaniu za pojazd samochodowy wykorzystywany tylko do wykonywania działalności gospodarczej podatnika) decyduje wyłącznie posiadanie przez pojazdy samochodowe wskazanych wcześniej cech. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych, czego przykładem może być wyrok NSA z 10 października 2019 r. (sygn. akt I FSK 1492/17) czy wyrok NSA z 11 maja 2023 r. (sygn. akt I FSK 929/20).
Organy podatkowe mają inne zdanie. Dopiero pod wpływem korzystnych dla wnioskodawców orzeczeń zmieniają stanowisko (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 grudnia 2023 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.477.2019.8.MK, czy 2 marca 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.1093.2021.11.ICZ).

Korekta odliczonego VAT po wprowadzeniu zmian technicznych w pojeździe

W przypadku tego typu pojazdów przeprowadzenie zmian technicznych może spowodować obowiązek korekty na podstawie art. 86a ust. 11 ustawy o VAT. Przepis ten będzie miał zastosowanie, jeżeli w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie z okręgowej stacji kontroli pojazdów, zostaną wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd ten przestanie spełniać wymagania uprawniające do pełnego odliczania VAT. W takich przypadkach pojazd samochodowy uznaje się za pojazd, który nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej od:

1) dnia wprowadzenia zmian – jeżeli data wprowadzenia zmian jest znana (art. 86a ust. 11 pkt 1 ustawy o VAT),
2) okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lub 2 ustawy o VAT – jeżeli podatnik jest w stanie wykazać, jaki to był okres rozliczeniowy (art. 86a ust. 11 pkt 2 lit. b ustawy o VAT),
3) okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym – w pozostałych przypadkach (art. 86a ust. 11 pkt 2 lit. a ustawy o VAT).

Przykład 48

W maju 2026 r. podatnik kupił posiadający jeden rząd siedzeń samochód z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków (dwuosobowy pick-up), czyli pojazd samochodowy, o którym mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b ustawy o VAT. W czerwcu 2026 r. podatnik przeprowadził dodatkowe badanie techniczne oraz uzyskał zaświad-

eprasa.pl cf4c572924

czenie i wpis do dowodu rejestracyjnego. W listopadzie 2026 r. organ podatkowy w trakcie kontroli podatkowej stwierdził, że samochód ten posiada wykonaną zabudowę otwartej części przeznaczonej do przewozu ładunków. W tej sytuacji samochód przestanie być uznawany za samochód wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika:

1) w dniu wykonania zabudowy – jeżeli podatnik będzie w stanie wskazać (i udowodnić) datę dokonania zabudowy,
2) od początku okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania, o których mowa w art. 86a ust. 9 pkt 1 lub 2 ustawy o VAT (np. od 1 lipca 2026 r., gdyż podatnik – dzięki zaświadczeniu uzyskanemu z przeprowadzenia dodatkowego badania technicznego – będzie w stanie udowodnić, że w czerwcu 2026 r. samochód spełniał wymogi określone w art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. b ustawy o VAT).

Wprowadzenie zmian w pojeździe nie zawsze będzie oznaczało obowiązek korekty części odliczonego VAT. Obowiązek korekty nie wystąpi, jeżeli sposób wykorzystywania pojazdu przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, będzie wykluczać jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą (tj. gdy będzie zachodzić przypadek, o którym mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

Przykład 49

Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że podatnik ustalił w prowadzonej firmie zasady wykluczające możliwość używania samochodu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, zgłosił w czerwcu 2026 r. samochód, o którym mowa, naczelnikowi urzędu skarbowego, oraz prowadzi dla niego od czerwca 2026 r. ewidencję przebiegu pojazdu. W tej sytuacji, mimo wykrycia przez organ podatkowy wykonanej zabudowy, samochód, o którym mowa, nie przestanie być uznawany za samochód wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika.

2. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami

Jeśli użytkujemy samochód, który uprawnia do pełnego odliczenia VAT, odliczymy również pełny VAT od zakupu paliwa i pozostałych wydatków związanych z użytkowaniem tego samochodu. Gdy użytkujemy samochód uprawniający do odliczenia 50% VAT, również od paliwa i pozostałych wydatków odliczymy tylko 50% VAT.

W art. 86a ust. 2 ustawy o VAT został wskazany katalog wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, których dotyczą ograniczenia w odliczeniu VAT. Oprócz wydatków związanych z nabyciem samochodu lub jego części składowych ograniczenia w odliczeniu VAT (50% podatku naliczonego) dotyczą wydatków związanych z:

eprasa.pl cf4c572924

1) używaniem tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, innych niż wymienione w pkt 2,
2) nabyciem lub importem paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Ograniczenia w odliczeniu VAT nie mają zastosowania do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

Najwięcej wątpliwości wywołuje ostatnia kategoria wydatków, tj. „inne towary i usługi związane z eksploatacją lub używaniem" pojazdów samochodowych. Określenie to jest bardzo ogólne, w związku z tym w niektórych przypadkach jednoznaczne stwierdzenie, jakie kategorie wydatków związanych z eksploatacją i używaniem pojazdów samochodowych ustawodawca miał zamiar objąć ograniczeniem w odliczeniu VAT, może być kłopotliwe. „Inne towary i usługi związane z eksploatacją lub używaniem pojazdów", o których mowa w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, należy analizować przez pryzmat wymienionych wcześniej w tym przepisie kategorii wydatków, w tym m.in. wydatków na paliwa i wydatków na naprawy (konserwacje). Te przykładowe kategorie wydatków, które zostały wymienione w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, wskazują jedynie na te wydatki, które są bezpośrednio związane z użytkowaniem i eksploatacją pojazdów samochodowych. Dlatego te „inne wydatki", od których podatnik ma prawo odliczyć 50% VAT, także powinny być odnoszone jedynie do wydatków bezpośrednio związanych z eksploatacją i używaniem pojazdów. Natomiast wydatki pośrednio związane z tymi pojazdami powinny dawać pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego.

2.1. Oklejanie samochodu

Przykładem wydatku poniesionego wprawdzie w związku z posiadaniem samochodu, ale niezwiązanego bezpośrednio z jego eksploatacją i używaniem, jest usługa oklejania samochodu reklamą firmy. Jak wyjaśnił Dyrektor IS w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 16 lutego 2015 r. (sygn. IPPP1/443-1397/14-2/JL), nabyta przez podatnika usługa oklejania samochodów naklejkami z logo firmy i jej danymi teleadresowymi umożliwia łatwe prezentowanie informacji o firmie i może stanowić formę reklamy. Stanowi ona ogólny koszt prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.

Natomiast fakt dokonania zmian wyglądu zewnętrznego pojazdu poprzez oznakowanie informacjami dotyczącymi firmy, nieingerujących w konstrukcję samochodu, nie powoduje zmiany zasadniczego przeznaczenia samochodu. Nawet oznakowany samochód (w szczególności gdy jest to samochód osobowy) może zostać użyty w celu zaspokojenia potrzeb prywatnych. To oznacza, że podatnik nie będzie mógł odliczać pełnego VAT tylko z tego powodu, że samochód został obklejony reklamą firmy (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 stycznia 2017 r., sygn. 3063-ILPP1--1.4512.156.2016.2.OA).

eprasa.pl cf4c572924

2.2. Najem powierzchni parkingowej

W przypadku wydatków na najem powierzchni parkingowej zajmowanej przez samochody firmowe również nie ma zastosowania ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego, o którym mowa w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, gdy miejsce nie jest przypisane do konkretnego pojazdu.

Prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków na najem powierzchni parkingowej, gdy miejsce parkingowe nie jest przypisane do konkretnego samochodu, potwierdził Dyrektor KIS m.in. w piśmie z 5 marca 2025 r. (sygn. 0111-KDIB3--1.4012.743.2024.3.ICZ).

Jeśli miejsce parkingowe jest przypisane do konkretnego samochodu, który uprawnia do odliczenia 50% VAT, to ograniczenie dotyczy również wydatków związanych z wynajmem tego miejsca (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 2 lutego 2015 r., sygn. ITPP2/443-1468/14/KT).

2.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą

Od opłat parkingowych i za przejazd autostradami, dotyczących samochodów wykorzystywanych do celów mieszanych (do celów związanych z działalnością i poza działalnością), można odliczyć 50% VAT naliczonego.

Zdaniem Dyrektora IS w Katowicach, który w piśmie z 28 sierpnia 2014 r. (sygn. IBPP2/443-482/14/AB) odnosił się do kwestii odliczenia podatku naliczonego od opłat parkingowych ponoszonych przez podatnika i jego pracowników w trakcie podróży służbowych, opłata parkingowa jest wydatkiem, od którego przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 50%, jeśli dotyczy ona pojazdu samochodowego typu „mieszanego", czyli takiego auta, co do którego istnieje możliwość wykorzystania także w celach innych niż działalność gospodarcza.

Analogiczne stanowisko wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 25 lipca 2014 r. (sygn. IPPP1/443-442/14-4/ISZ).

Sądy potwierdzają, że ograniczenia w odliczeniu VAT dotyczą również opłat za autostradę. WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z 3 lipca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 669/15) stwierdził, że:

WSA *Sąd kierując się stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 7 czerwca 2013 r., II FSK 1945/11) przyjął przy tym, że wydatki na opłaty za przejazd autostradą są wydatkami związanymi z „używaniem samochodów" w rozumieniu art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.*

Jak jednak wynika z tego wyroku, sąd dopuścił możliwość odliczeń pełnego VAT od tych opłat, gdy podróż odbywająca się samochodem wykorzystywanym do celów mieszanych na całym odcinku ma charakter służbowy. Wymagałoby to udowodnienia w każdym przypadku, że wydatek ma charakter wyłącznie służbowy.

eprasa.pl cf4c572924

Z taką interpretacją zgodził się NSA w wyroku z 13 września 2017 r. (sygn. akt I FSK 2029/15), oddalając skargę kasacyjną od orzeczenia WSA w Krakowie.

Natomiast NSA w wyroku z 12 lipca 2018 r. (sygn. akt I FSK 1037/16) uznał, że podatnik nie może odliczać 100% VAT od wydatków samochodowych tylko z tego powodu, że są związane wyłącznie z jego działalnością. Potwierdził tym samym stanowisko organów podatkowych.

2.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne

Wykorzystywanie samochodu osobowego w sposób mieszany, tj. zarówno w celach firmowych, jak i prywatnych, skutkuje koniecznością odliczenia VAT w wysokości 50% także w przypadku wydatków na przeglądy okresowe, wymianę opon czy mycie auta. Potwierdzenie tego stanowiska można odnaleźć w interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Łodzi z 8 sierpnia 2014 r. (sygn. IPTPP4/443-370/14-2/JM), który odpowiadał na pytanie podatnika ponoszącego koszty:

- obowiązkowych przeglądów okresowych pojazdów,
- obowiązkowych przeglądów gwarancyjnych oraz pogwarancyjnych pojazdów,
- sezonowej wymiany opon pojazdów (z letnich na zimowe i odwrotnie),
- mycia pojazdów w związku z koniecznością dbania o odpowiedni wizerunek spółki.

Uznał on, że od wymienionych wydatków prawo do odliczenia jest ograniczone do wysokości 50% kwoty podatku naliczonego.

3. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu

Leasingobiorca, który wykorzystuje samochód osobowy na potrzeby zarówno firmowe, jak i prywatne, ma prawo odliczyć z faktury otrzymanej od leasingodawcy (np. za czynsz inicjalny, opłatę administracyjną, raty leasingowe lub inne płatności wynikające z umowy leasingu) 50% kwoty podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT). Wykorzystywanie samochodu osobowego w sposób „mieszany" daje więc podatnikowi prawo do odliczania VAT od opłat leasingowych w wysokości 50% podatku naliczonego. Zasady korzystania z pełnego odliczenia VAT są takie same jak przy zakupie samochodu (zob. pkt 1).

4. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo i energię elektryczną

Obecnie obowiązuje zasada, że podatnik odliczy 100% VAT od paliwa czy energii, gdy samochód uprawnia do pełnego odliczenia. Jeśli nie, to również od paliwa odliczymy tylko 50% VAT.

eprasa.pl cf4c572924

4.1. Paliwo do samochodów wynajmowanych pracownikom

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczania 50% VAT z tytułu nabycia paliwa do samochodów osobowych o przeznaczeniu „mieszanym". Problem powstaje, gdy podatnik wynajmuje pracownikom samochód i obciąża ich kosztami paliwa. W przypadku gdy podatnik wynajmuje samochody pracownikom i obciąża ich za paliwo do tych samochodów, wydatki te są związane wyłącznie z działalnością. Powinien móc odliczyć cały VAT od zakupu paliwa, gdyż wynajem lub obciążenie kosztami paliwa podlega VAT. Tak jednak nie jest.

Niestety, zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe uznają, że podatnik nie może odliczyć 100% od wydatków samochodowych tylko z tego powodu, iż obciąża pracownika kosztami użytkowania samochodu do celów prywatnych (zob. wyrok NSA z 19 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 129/17).

Natomiast obciążenie pracownika ryczałtem za paliwo w związku z udostępnieniem samochodu do celów prywatnych to odpłatna usługa. Może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej. Takie stanowisko zajął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 9 stycznia 2019 r. (sygn. 0115-KDIT1--1.4012.830.2018.4.AJ).

4.2. Karty paliwowe

Problematyczne jest również odliczenie VAT, gdy paliwo jest nabywane na podstawie kart paliwowych. Z wyroku TSUE z 15 maja 2019 r. w sprawie C-235/18 wynika, że nie wszystkie transakcje nabycia towarów, za które płacimy kartą paliwową, są dostawą towarów. Ani emitenci kart, którzy refakturują koszty paliwa, ani ich klienci, którzy otrzymują refaktury, nie mogą odliczać VAT od tych zakupów. W takiej sytuacji emitent udostępniający klientom karty paliwowe nie sprzedaje paliwa, tylko świadczy usługę finansową (kredytową), która jest zwolniona z podatku. A transakcja zwolniona z VAT nie daje prawa do odliczenia.

Niestety, w komentowanym wyroku TSUE ograniczył się do oceny konkretnego stanu faktycznego (udostępnienie kart paliwowych przez spółkę dominującą swoim spółkom zależnym, umożliwiające tym ostatnim zaopatrzenie w paliwo pojazdy, których transport zapewniają) i nie pokusił się o bardziej ogólne wskazówki czy wnioski. Można się w związku z tym spotkać ze stanowiskiem, że w innych okolicznościach faktycznych dostawy paliwa oraz innych towarów opłacanych przy wykorzystaniu kart paliwowych mają jednak charakter dostaw łańcuchowych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-3.4012.31.2020.3.EK).

W związku z istniejącymi wątpliwościami na temat rozliczania paliwa nabywanego za pomocą kart paliwowych Minister Finansów zdecydował się wydać 15 lutego 2021 r. interpretację ogólną (sygn. PT9.8101.3.2020). Niestety, interpretacja ta w istocie niewiele wyjaśnia, a w konsekwencji nie rozwiewa większości istniejących wątpliwości.

eprasa.pl cf4c572924

Pozytywem wydania przedmiotowej interpretacji ogólnej jest przede wszystkim fakt potwierdzenia przez Ministerstwo Finansów, że dostawy paliwa oraz innych towarów opłacane za pomocą kart paliwowych mogą stanowić tzw. dostawy łańcuchowe. Jest to szczególnie istotne w związku z uchyleniem z dniem 1 stycznia 2021 r. art. 7 ust. 8 ustawy o VAT. Dotychczas stanowił on podstawę prawną rozpoznawania przez podatników dostaw łańcuchowych.

Największą wadą wskazanej interpretacji ogólnej jest jej zakres, tj. fakt, że dotyczy ona tylko jednego modelu, tj. modelu trójstronnego. W przypadku tego modelu uczestnikami są podmiot pośredniczący, odbiorca oraz dostawca. Natomiast podmiot pośredniczący udostępnia (przekazuje) karty paliwowe, których nie jest emitentem.

Powoduje to, że interpretacja ta nie ma zastosowania, między innymi, w przypadku otrzymywania kart paliwowych od ich emitentów, jak również w przypadku modeli, w których uczestniczą więcej niż trzy podmioty (np. w przypadku kart paliwowych przekazywanych podwykonawcom).

WAŻNE! Interpretacja ogólna MF nie ma zastosowania w przypadku otrzymywania kart paliwowych od ich emitentów, jak również gdy w transakcji uczestniczą więcej niż trzy podmioty (np. karty są przekazywane podwykonawcom).

W wydanej interpretacji ogólnej Minister Finansów wskazał cztery przesłanki, których kumulatywne spełnienie oznacza, że nie dochodzi do dostawy łańcuchowej paliwa i zarówno emitent karty, jak i nabywca nie odliczą VAT od zakupu. Jeżeli nie jest spełniona choćby jedna z tych przesłanek, dochodzi do dostawy paliwa.

Przesłanki uznania, że pośrednik, który nie jest emitentem karty, nie dokonuje dostawy paliwa na rzecz faktycznego nabywcy

Lp.	Pośrednik, który nie jest emitentem karty, oraz nabywca paliwa nie odliczą VAT od zakupu paliwa, gdy łącznie są spełnione warunki:
1.	nabywanie towaru przez odbiorcę (posiadacza karty) bezpośrednio od dostawców
2.	decydowanie wyłącznie przez odbiorcę w szczególności o sposobach nabycia towaru (wybór miejsca nabycia), ilości oraz jakości towaru, momencie zakupu i sposobie wykorzystania towaru
3.	ponoszenie przez odbiorcę (z wyłączeniem podmiotu pośredniczącego) całości kosztów związanych z nabyciem towaru
4.	ograniczenie się podmiotu pośredniczącego do udostępnienia odbiorcy instrumentu finansowego pozwalającego nabyć towar

Gdy uznamy, że pośrednik świadczy usługę, będzie to miało konsekwencje dla rozliczeń VAT. Usługa, którą świadczy pośrednik, to usługa finansowa (swoista usługa

eprasa.pl cf4c572924

kredytowania) zwolniona z VAT, chyba że świadczący zrezygnuje ze zwolnienia. Nie przysługuje zatem prawo do odliczenia VAT wynikającego z zakupów dotyczących tej usługi (art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT). VAT od zakupu paliwa nie odliczy:

- pośrednik z faktury wystawionej przez jego sprzedawcę, gdyż zakup ten jest związany ze świadczeniem usługi zwolnionej z VAT,
- nabywca paliwa, nawet gdyby otrzymał od pośrednika fakturę z naliczonym VAT.

Niestety, Ministerstwo Finansów nie objaśniło szerzej wskazanych przesłanek ani nie sformułowało objaśniających te przesłanki przykładów. Stanowi to drugą największą wadę omawianej interpretacji, gdyż w istocie uniemożliwia stwierdzenie czegokolwiek pewnego odnośnie do jej stosowania.

Można uznać, że wymienione przesłanki są kumulatywnie spełnione jedynie wówczas, gdy rola podmiotu pośredniczącego ograniczona jest do absolutnego minimum, tj. do przekazania karty paliwowej. W zasadzie bowiem każdy sposób uczestniczenia przez podmiot pośredniczący w transakcjach realizowanych z wykorzystaniem karty paliwowej powoduje, że nie jest spełniona przynajmniej jedna z wymienionych przesłanek. W konsekwencji do większości (jeżeli nie do wszystkich) transakcji realizowanych w ramach omawianego modelu ma zastosowanie pierwszy ze wskazanych schematów (zarówno sprzedawca, jak i pośrednik dokonują dostawy paliwa).

Przykład 50

Firma leasingowa A przekazała podatnikowi B karty paliwowe wyemitowane przez koncern paliwowy C. Na podstawie umowy między firmą leasingową A i koncernem paliwowym C firma leasingowa A jest solidarnie odpowiedzialna za zadłużenie na kartach paliwowych z tytułu zakupów dokonanych z ich wykorzystaniem przez podatnika B. W takim przypadku nie jest spełniona czwarta ze wskazanych w interpretacji ogólnej przesłanek, a w konsekwencji zarówno pośrednik, jak i nabywca odliczą VAT.

Organy podatkowe, po wydaniu interpretacji ogólnej, w udzielanych wyjaśnieniach uznają, że dochodzi do transakcji łańcuchowej, m.in. gdy pośrednik:

- miał prawo do kształtowania ceny towaru, warunków jego nabycia,
- był obciążony ponoszeniem obowiązków reklamacyjnych w stosunku np. do wadliwego towaru,
- mógł ustalać limity sprzedaży lub blokować możliwość dokonywania zakupu (zob. przykładowo pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 17 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.881.2021.1.KO, oraz z 20 marca 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.16.2023.2.WH).

4.3. Wydatki na ładowanie samochodu elektrycznego

Ograniczenia w odliczeniu VAT od wydatków samochodowych dotyczą również pojazdów elektrycznych, ładowanych prądem. Obecnie, po wyroku TSUE (wyrok z 20 kwietnia 2023 r. w sprawie C-282/22), nie ma już wątpliwości, że ładując samochód na stacji, kupujemy towar. Wprawdzie ustawodawca nie wymienia wprost wy-

eprasa.pl cf4c572924

datków na ładowanie samochodu, jak to czyni w przypadku paliw czy gazu, ale mówi o ograniczeniu w odliczeniu VAT w przypadku nabycia innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów. Ładowanie samochodu elektrycznego prądem jest niewątpliwie związane z jego używaniem.

5. Korekta podatku odliczonego związana ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego

W art. 90b ustawy o VAT został określony system korekt VAT naliczonego od nabycia samochodu, gdy w trakcie użytkowania zmieni się sposób jego wykorzystania w firmie. Przepisy dotyczące korekty nie odnoszą się do samochodów użytkowanych na podstawie umowy leasingu operacyjnego, gdy nie dochodzi do dostawy samochodu.

Okres korekty określony przepisami art. 90b ustawy o VAT będzie trwać, co do zasady, 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy. Wyjątek dotyczyć będzie pojazdów samochodowych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15 000 zł, w których przypadku okres korekty będzie trwać 12 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania te pojazdy (art. 90a ust. 6 ustawy o VAT).

Przepisy art. 90b ustawy o VAT przewidują dwa rodzaje korekt – korektę zmniejszającą oraz korektę zwiększającą kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego.

Korekty związane ze zmianą sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego

Zmiana sposobu wykorzystania pojazdu	Obowiązek podatnika
Pojazd samochodowy wykorzystywany dotychczas wyłącznie do działalności gospodarczej zaczyna być wykorzystywany do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza	Podatnik jest obowiązany do dokonania korekty zmniejszającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego
Pojazd samochodowy wykorzystywany dotychczas do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza zaczyna być wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej	Podatnik jest uprawniony do dokonania korekty zwiększającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu pojazdu samochodowego

Na potrzeby omawianej korekty uznaje się, że pojazd samochodowy odpowiednio nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej albo jest wykorzystywany wyłącznie do takiej działalności, począwszy od miesiąca, w którym nastąpiła zmiana jego wykorzystywania (a zatem korekta będzie dokonywana również za okres zmiany sposobu wykorzystywania).

eprasa.pl cf4c572924

Korekty trzeba dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty (art. 90b ust. 4 ustawy o VAT). A zatem przedmiotem korekty nie jest najczęściej cała kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia pojazdu samochodowego, lecz jej część.

Przykład 51
Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w maju 2026 r. samochód osobowy za kwotę 90 000 zł netto + 20 700 zł VAT. W związku z tym odliczył całą kwotę podatku naliczonego, gdyż samochód zamierza wykorzystywać wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej (w tym zgłosił samochód naczelnikowi urzędu skarbowego i prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu). Po pięciu miesiącach, tj. w październiku 2026 r. (czyli w 55 miesiącu, licząc od końca okresu korekty), podatnik zdecydował się na wykorzystywanie samochodu również na cele prywatne. W tej sytuacji (oprócz poinformowania naczelnika urzędu skarbowego, że samochód nie jest już wykorzystywany wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej) jest obowiązany dokonać korekty zmniejszającej kwotę podatku odliczonego przy nabyciu samochodu za 55 miesięcy. Oznacza to, że w ramach deklaracji JPK_V7M za październik będzie obowiązany zmniejszyć kwotę podatku podlegającego odliczeniu o 9488 zł (20 700 zł × 55/60 = 18 975 zł; 18 975 zł × 50% = 9487,50 zł, czyli po zaokrągleniu 9488 zł), tj. w JPK_V7 będzie obowiązany wykazać tę kwotę ze znakiem minus.

W przypadku gdy podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, kwota korekty, o której mowa, musi uwzględniać także proporcję określoną w art. 90 ustawy o VAT zastosowaną przy odliczeniu (art. 90b ust. 5 ustawy o VAT).

Przykład 52
Wróćmy do poprzedniego przykładu i załóżmy, że podatnik, który kupił samochód w maju, wykonuje czynności opodatkowane i zwolnione, a samochód służy do wykonywania obu rodzajów działalności. Proporcja wstępna stosowana przez podatnika w 2026 r. wynosi 76%. W takiej sytuacji z tytułu nabycia samochodu podatnik odliczył nie 20 700 zł, lecz 15 732 zł (20 700 zł × 76%). Jednocześnie konsekwencją zmiany sposobu wykorzystywania samochodu była konieczność zmniejszenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 7211 zł (20 700 zł × 55/60 = 18 975 zł; 18 975 zł × 50% = 9487,50 zł; 9487,50 zł × 76% = 7210,50 zł, czyli po zaokrągleniu 7211 zł).

5.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego w okresie korekty

Omawianej korekty można dokonać również wtedy, gdy w okresie korekty nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego. Wówczas uznaje się, że wykorzystywanie sprzedanego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty, gdy podatnik odliczał 50% VAT (art. 90b ust. 2 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 53
Podatnik wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił w kwietniu 2025 r. samochód osobowy za 76 000 zł netto + 17 480 zł VAT. Z tytułu nabycia samochodu odliczył 8740 zł (17 480 zł × 50%), gdyż nie zamierzał prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu dla samochodu. Samochód ten nie był uważany za wykorzystywany wyłącznie do wykonywania działalności gospodarczej podatnika. Podatnik sprzeda go w sierpniu 2026 r. (czyli w 44 miesiącu, licząc od końca okresu korekty). W tej sytuacji będzie uprawniony do zwiększenia kwoty podatku podlegającego odliczeniu o 6409 zł (17 480 zł × 44/60 = 12 818,67 zł; 12 818,67 zł × 50% = 6409,34 zł, czyli 6409 zł po zaokrągleniu).

6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą

Na podstawie art. 8 ust. 5 i 6 ustawy o VAT nie są opodatkowane nieodpłatne świadczenia usług z tytułu używania pojazdów samochodowych do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, jeżeli zastosowanie będą mieć przepisy art. 86a ustawy o VAT. Nieodpłatne świadczenie usług z tytułu używania pojazdów samochodowych nie będzie podlegać opodatkowaniu, jeżeli:

1) kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów została obliczona zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (a więc jeżeli kwotę tę będzie stanowić 50% kwoty podatku, np. z faktury dokumentującej nabycie samochodu);

Przykład 54
W maju 2026 r. podatnik (będący osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą) kupił – przede wszystkim na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej – samochód osobowy, dla którego nie będzie prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu. Z tytułu nabycia samochodu odliczył 50% kwoty podatku z faktury dokumentującej to nabycie. Nieodpłatne używanie przez podatnika takiego samochodu na cele prywatne nie podlega opodatkowaniu.

2) kwota podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tych pojazdów została obliczona zgodnie z art. 86a ust. 1 ustawy o VAT (a więc jeżeli kwotę tę będzie stanowić 50% kwoty podatku np. z faktury dokumentującej nabycie), a od nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Przykład 55
Podatnik (osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą) wykonujący wyłącznie czynności opodatkowane kupił używany samochód od osoby fizycznej nieprowa-

eprasa.pl cf4c572924

dzącej działalności gospodarczej (a więc bez VAT). Do samochodu osoba ta nabywała części zamienne oraz wyposażenie, przy których nabyciu kwotę podatku naliczonego stanowiło 50% kwoty podatku z faktury (dla samochodu, o którym mowa, podatnik nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu). Nieodpłatne używanie przez podatnika takiego samochodu na cele prywatne nie podlega opodatkowaniu.

Za nabycie towarów uznaje się również przyjęcie pojazdów samochodowych w używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (art. 8 ust. 6 ustawy o VAT). A zatem również w tym zakresie nieodpłatne świadczenie usług na cele inne niż działalność gospodarcza podatnika może nie podlegać opodatkowaniu VAT.

Przykład 56
W maju 2026 r. spółka jawna wzięła w leasing operacyjny samochód osobowy. Spółka nie prowadzi dla niego ewidencji przebiegu pojazdu, a więc kwotę podatku naliczonego z faktur leasingowych stanowić będzie 50% kwoty podatku. Nieodpłatne używanie samochodu na cele prywatne wspólników spółki w tej sytuacji nie podlega opodatkowaniu.

Nieodpłatne świadczenie w postaci udostępnienia pracownikowi samochodu służbowego (od nabycia którego nie odliczono 100% VAT) do użytkowania w celach prywatnych wraz z paliwem nie podlegają VAT, mimo że podatnikowi przysługiwało częściowe prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia paliwa do samochodów służbowych. Nie podlega również obowiązkowi ewidencjonowania na kasie rejestrującej.

Powyższe wynika z faktu, iż:

- zapewnienie pracownikowi paliwa nie stanowi odrębnej dostawy towarów, lecz element świadczenia kompleksowego polegającego na udostępnieniu pojazdu do celów prywatnych, a zatem udostępnienie paliwa dzieli konsekwencje podatkowe w VAT wynikające ze świadczenia głównego (które, jak zostało wskazane powyżej, nie podlega opodatkowaniu VAT),
- ograniczony do 50% zakres prawa do odliczenia VAT naliczonego od zakupu paliwa – podobnie jak ma to miejsce w przypadku nabycia/leasingu samego pojazdu – będzie uwzględniać możliwość prywatnego użycia go przez pracownika, co dodatkowo uzasadnia objęcie wykorzystania paliwa wyłączeniem z opodatkowania w oparciu o art. 8 ust. 5 ustawy o VAT.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (zob. pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 22 listopada 2018 r., sygn. 0111-KDIB3-2.4012.563.2018.3.JM, oraz z 11 lipca 2023 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.270.2023.2.AMA).

Natomiast gdy od nabycia samochodu odliczono 100% VAT, jego użytkowanie na cele prywatne pracownika lub podatnika podlega VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział IX
Zwrot VAT
(art. 87 ustawy o VAT)

W VAT znacznie częściej niż w przypadku innych podatków występują sytuacje, w których podatnik może otrzymać jego zwrot. Dotyczy to nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, którą podatnik zadysponował do zwrotu na rachunek bankowy w wybranym w JPK_V7 terminie (zob. tabela: Terminy zwrotu VAT).

Od rozliczenia za luty 2026 r., w związku z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF, podstawowy termin zwrotu został skrócony z 60 do 40 dni. Nie trzeba spełnić dodatkowych warunków, aby uzyskać zwrot w tym terminie.

Terminy zwrotu VAT

Lp.	Terminy zwrotu	Komu przysługuje
1.	40-dniowy	każdemu podatnikowi (z wyjątkiem przypadków wskazanych w poz. 5), u którego wystąpi nadwyżka podatku naliczonego nad należnym albo dokonującemu dostawy towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju i niedokonującemu sprzedaży opodatkowanej
2.	25-dniowy na rachunek rozliczeniowy	podatnikowi, który odliczył VAT zasadniczo z opłaconych faktur i spełnia warunki wskazane w art. 87 ust. 6 ustawy o VAT
3.	25-dniowy na rachunek VAT	każdemu podatnikowi, bez obowiązku spełnienia dodatkowych warunków
4.	15-dniowy	podatnikowi otrzymującemu płatności bezgotówkowe, gdy spełnia warunki wskazane w art. 87 ust. 6e ustawy o VAT
5.	180-dniowy	podatnikowi, który w danym okresie rozliczeniowym nie wykonał żadnej czynności opodatkowanej na terytorium kraju, jak również żadnej dostawy towarów lub świadczenia usługi poza Polską, w związku z którymi przysługiwało mu prawo do odliczenia VAT

eprasa.pl cf4c572924

Otrzymanie zwrotu w skróconym 15- lub 25-dniowym terminie na rachunek bankowy (nie rachunek VAT) wiąże się z koniecznością spełnienia warunków uzasadniających ten zwrot.

1. Zwrot VAT w terminie 15 dni

Sprzedawcy ewidencjonujący obrót na kasie mają obowiązek zapewnić konsumentom możliwość dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego. Możliwość dokonywania płatności bezgotówkowych należy zapewnić w każdym miejscu, w którym faktycznie wykonywana jest działalność gospodarcza, w szczególności w lokalu, poza lokalem przedsiębiorstwa lub w pojeździe wykorzystywanym do świadczenia usług transportu pasażerskiego.

Dla podatników, którzy wywiązują się z obowiązku umożliwienia płatności przy użyciu instrumentu płatniczego, np. terminala płatniczego, ustawodawca przewidział bonus. Urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu VAT w terminie 15 dni, licząc od dnia, w którym upłynął termin do złożenia JPK_V7, w przypadku złożenia:

- deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,
- korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji

lub w terminie 15 dni od dnia złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji, gdy zostały spełnione warunki ustawowe (zob. tabela: Warunki, jakie należy spełnić, aby uzyskać zwrot w terminie 15 dni).

Warunki, jakie należy spełnić, aby uzyskać zwrot w terminie 15 dni

Lp.	Warunki
1	2
1.	Za trzy kolejne miesiące, a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie za I kwartał, poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot, udział procentowy: ■ łącznej wartości sprzedaży brutto zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas online w danym okresie rozliczeniowym w całkowitej wartości sprzedaży brutto dokonanej przez podatnika w danym okresie był nie niższy niż 80%, ■ otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas online, dokumentowanej paragonami z oznaczeniem, z którego wynika, że płatność została dokonana przy użyciu karty płatniczej, przez wykonanie płatności mobilnej lub polecenia przelewu, zgodnym z formą otrzymanej płatności, w stosunku do łącznej wartości sprzedaży brutto zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym był nie niższy niż 80%.

eprasa.pl cf4c572924

1	2
	Łączna wartość sprzedaży wraz z podatkiem będzie ustalana w oparciu o dane gromadzone w Centralnym Repozytorium Kas. Do wartości tej nie wlicza się sprzedaży dokumentowanej fakturą wystawioną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadkach gdy wartość sprzedaży i kwota podatku są zaewidencjonowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy. Natomiast całkowitą wartość sprzedaży wraz z podatkiem należy ustalić w oparciu o dane zawarte w ewidencji VAT.
2.	Przez kolejnych sześć miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot, łączna wartość sprzedaży brutto, zaewidencjonowanej przez tego podatnika przy zastosowaniu kas online, za każdy okres rozliczeniowy będzie musiała wynosić co najmniej 40 000 zł.
3.	Za okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot: ■ kwota różnicy podatku wykazana przez podatnika nie przekracza dwukrotnej wysokości podatku wynikającego u tego podatnika ze sprzedaży zaewidencjonowanej w okresie rozliczeniowym przy zastosowaniu kas rejestrujących; ■ kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3000 zł; ■ złożył deklarację przed upływem terminu do jej złożenia, jeżeli zwrot nie wynika z korekty deklaracji.
4.	Podatnik przez: ■ kolejnych 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, będzie musiał: – być zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, – składać za każdy okres rozliczeniowy JPK_V7; ■ kolejnych sześć miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, będzie musiał prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas online; ■ kolejne trzy miesiące poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który wystąpi z wnioskiem o zwrot, będzie musiał posiadać rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, znajdujący się na białej liście.

Spełnienie wymienionych warunków jest weryfikowane z wykorzystaniem zasobów teleinformatycznych Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

2. Zwrot VAT w terminie 25 dni

Z art. 87 ust. 6 ustawy o VAT wynika, że urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, jeśli łącznie spełnione są warunki (zob. tabela: Warunki skrócenia terminu zwrotu różnicy VAT do 25 dni).

eprasa.pl cf4c572924

Warunki skrócenia terminu zwrotu różnicy VAT do 25 dni

Lp.	Warunki
1.	Kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej wynikają wyłącznie z określonych przepisami faktur, dokumentów i czynności (z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczonej w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazanej w deklaracji), tj. z: 1) faktur dokumentujących kwoty należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w SKOK, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym; 2) faktur innych niż wymienione w pkt 1, dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15 000 zł; 3) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, wymienionych w art. 33 ust. 2–3 oraz art. 34 ustawy o VAT, które zostały przez podatnika zapłacone; 4) importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy o VAT, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji
2.	Kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3000 zł
3.	Podatnik złożył w urzędzie skarbowym, nie później niż w dniu złożenia deklaracji, potwierdzenie zapłaty należności wskazanych w poz. 1 pkt 1 tabeli (tj. należności, które zostały w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w SKOK, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym)
4.	Podatnik przez kolejnych 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających dany okres rozliczeniowy był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny
5.	Podatnik przez kolejnych 12 miesięcy bezpośrednio poprzedzających dany okres rozliczeniowy składał deklaracje VAT, o których mowa w art. 99 ust. 1–3 ustawy o VAT
6.	Nie ma zastosowania art. 87 ust. 6c ustawy o VAT, według którego prawo do zwrotu nie przysługuje, gdy podatnik nie umożliwił płatności bezgotówkowych wbrew obowiązkowi

Sprzedawcy ewidencjonującemu obrót na kasie, gdy nie umożliwi płatności przy zastosowaniu instrumentów płatniczych, nie przysługuje zwrot VAT w terminie 25 dni za okres rozliczeniowy:

1) w którym naruszenie tego obowiązku zostało stwierdzone, oraz za sześć kolejnych okresów rozliczeniowych następujących po tym okresie rozliczeniowym;
2) za który podatnik wykazał zwrot różnicy podatku.

WAŻNE! Nie trzeba składać wniosku, aby uzyskać zwrot VAT w przyspieszonym terminie. Wystarczy zaznaczyć odpowiednie pozycje w deklaracji.

eprasa.pl cf4c572924

W JPK_V7 w przypadku wyboru zwrotu na rachunek rozliczeniowy w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia będziemy w polu:

- P_54 – podawać wysokość kwoty zwrotu na rachunek bankowy,
- P_56 – wpisywać „1".

Ponadto na wniosek (zaznaczenie odpowiedniej pozycji w JPK_V7) urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku na rachunek VAT podatnika w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia (art. 87 ust. 6a ustawy o VAT). Zwrot na rachunek VAT przysługuje niezależnie od tego, czy zostaną spełnione warunki wynikające z art. 87 ust. 6 ustawy o VAT. Minusem tego rozwiązania jest brak możliwości swobodnego dysponowania zgromadzonymi środkami na rachunku VAT (zob. rozdział XXIII).

2.1. Ustalenie terminu zwrotu VAT

Termin zwrotu w ciągu 25 dni jest liczony od dnia złożenia przez podatnika rozliczenia. Oznacza to, że liczy się faktyczne złożenie deklaracji. Przez pojęcie „złożenie rozliczenia" należy rozumieć jego rzeczywisty wpływ do urzędu skarbowego. Obliczając termin zwrotu, nie uwzględniamy dnia złożenia deklaracji w urzędzie. Termin liczymy od dnia następnego. Zasada ta wynika z art. 12 Ordynacji podatkowej. Obecnie, gdy deklaracje VAT składamy wyłącznie w formie elektronicznej, datę złożenia mamy na pobranym UPO.

2.2. Zapłata za faktury zakupowe

Podstawowym warunkiem zwrotu na rachunek rozliczeniowy w terminie 25 dni jest zapłata za pomocą rachunku za faktury, z których wynikają kwoty podatku naliczonego wykazane w deklaracji podatkowej. Obowiązuje zasada, że faktury dokumentujące kwoty należności wykazane w deklaracji muszą być w całości zapłacone za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem. Nie może to być dowolny rachunek, ale wyłącznie ten, który został wskazany w zgłoszeniu identyfikacyjnym podatnika. Dlatego gdy zmieniliśmy rachunek bankowy, a nie został on zgłoszony, należy jak najszybciej to zrobić, gdyż w przypadku zapłaty z innego rachunku organ podatkowy może zakwestionować prawo do przyspieszonego zwrotu.

Obowiązek zapłaty dotyczy zasadniczo wszystkich faktur rozliczonych w deklaracji.

Od tej zasady przewidziano kilka wyjątków, co oznacza, że obowiązek zapłaty za faktury zakupowe za pośrednictwem rachunku bankowego nie dotyczy kwot:

- podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczonych w poprzednich okresach rozliczeniowych w deklaracji (kwota nadwyżki z poprzedniej deklaracji wykazywana jest w poz. P_39 JPK_V7M/JPK_V7K); należy pamiętać, że zwrot w terminie 25 dni nie przysługuje, gdy kwota nadwyżki przekracza 3000 zł, w przypadku

eprasa.pl cf4c572924

gdy nadwyżka z poprzedniej deklaracji wynosi do 3000 zł, to nie musi być w ogóle opłacona i podatnik jest uprawniony do zwrotu w terminie 25 dni, jeśli spełnia pozostałe warunki;

Przykład 57

1. Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 35 000 zł. Nie może jednak wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, gdyż nadwyżka z poprzedniej deklaracji wyniosła 6500 zł. Nie ma znaczenia, że kwota ta została uregulowana za pośrednictwem rachunku bankowego.
2. Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 35 000 zł. Nadwyżka z poprzedniej deklaracji wyniosła 3000 zł. Podatnik może wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, mimo że kwota ta nie została uregulowana za pośrednictwem rachunku bankowego.

- wynikających z faktur, z których łączna kwota należności nie przekracza 15 000 zł; oznacza to, że:
  - kwota z tych faktur może nie być w ogóle opłacona lub opłacona gotówką albo za pomocą kompensat,
  - limit 15 000 zł dotyczy łącznej kwoty z faktur nieopłaconych za pomocą rachunku bankowego, a nie kwoty na poszczególnej fakturze,
  - limit 15 000 zł dotyczy kwoty brutto z faktury, a nie samego VAT.

Przykład 58

Spółka wykazała w deklaracji za styczeń nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 25 000 zł do zwrotu w terminie 25 dni. Opłaciła prawie wszystkie faktury za pośrednictwem rachunku bankowego, z wyjątkiem pięciu faktur w wysokości:
– 12 000 zł brutto – która nie została w ogóle opłacona,
– 250 zł brutto – opłacona gotówką,
– 1200 zł brutto – opłacona gotówką,
– 950 zł brutto – opłacona gotówką,
– 150 zł brutto – opłacona gotówką.
Ponieważ limit 15 000 zł nie został przekroczony, spółce przysługuje zwrot w terminie 25 dni, gdy pozostałe warunki zostały spełnione.

Jeśli w rozliczeniu za dany okres mamy fakturę nieuregulowaną ponad limit, to należy rozważyć przeniesienie jej rozliczenia do następnego okresu rozliczeniowego, gdy pozostałe warunki zwrotu przyspieszonego są spełnione. Na rozliczenie faktur zakupowych mamy *de facto* cztery miesiące (trzy kwartały).

Jeśli kwota podatku naliczonego wynika z dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji celnych, również musi zostać zapłacona przez podatnika w całości.

eprasa.pl cf4c572924

Obowiązek zapłaty za fakturę za pomocą rachunku bankowego nie dotyczy zakupów, w przypadku których nabywca rozlicza VAT za sprzedawcę. W tej sytuacji warunkiem jest, aby w deklaracji podatkowej został wykazany VAT należny od tej transakcji. Dotyczy to:

- importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a,
- wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca, lub
- dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

2.3. Sposób i termin płatności

Jak już zostało wspomniane, zapłata zasadniczo musi być dokonana za pośrednictwem rachunku bankowego. Powstaje pytanie, czy ten warunek został spełniony, aby uzyskać zwrot w terminie 25 dni, gdy kupujący korzysta z faktoringu i dokonuje płatności na rzecz podmiotu, który nabył wierzytelności sprzedawcy. Odpowiedź jest przecząca. W taki sposób mogą być opłacone tylko należności do 15 000 zł. W pozostałych przypadkach warunek ten nie jest spełniony (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 maja 2015 r., sygn. IPPP1/4512-197/15-2/BS).

Aktualny w obecnym stanie prawnym pozostaje też problem kompensat. Stosowanie ich w przypadku limitu powyżej 15 000 zł również wykluczy prawo do zwrotu w terminie 25 dni. Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 października 2017 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.381.2017.1.AK).

Obecnie sądy w większości wydawanych orzeczeń potwierdzają stanowisko organów podatkowych. W wyroku NSA z 30 listopada 2015 r. (sygn. akt I FSK 1292/14) czytamy:

NSA *Tymczasem ani pierwotna treść art. 87 ust. 6 pkt 1 u.p.t.u., ani nowelizacje tego przepisu nie wskazują, by zamiarem ustawodawcy było objęcie skróconym terminem zwrotu VAT-u również innych – poza zapłatą sensu stricte – sposobów regulowania zobowiązań.*

Takie samo stanowisko zajął NSA w wyroku z 4 stycznia 2017 r. (sygn. akt I FSK 806/15).

Podatnik musi spełnić warunki dotyczące uregulowania należności na dzień złożenia deklaracji.

2.4. Udokumentowanie sposobu zapłaty

Podatnik musi złożyć w urzędzie skarbowym dokumenty potwierdzające zapłatę podatku za pośrednictwem rachunku bankowego podatnika albo rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej. Dokumenty te trzeba złożyć zawsze, gdy występujemy o zwrot w terminie 25 dni. Nie czekamy na wezwanie urzędu skarbowego. Jest to jeden z warunków uzyskania zwrotu w terminie 25 dni. Brak tych dokumentów powoduje, że organ podatkowy może odmówić prawa do zwrotu w tym

eprasa.pl cf4c572924

terminie, bez wezwania podatnika do uzupełnienia braków. To podatnik musi udowodnić, że spełnia te warunki.

Ustawodawca nie wskazał, w jakiej formie należy przekazać wyciągi. Dlatego powinna być dozwolona dowolna forma. Chyba że na podstawie art. 193a Ordynacji podatkowej organ podatkowy zażąda wyciągów w formacie JPK_WB.

2.5. Status podatnika

Podatnik może uzyskać zwrot w terminie 25 dni, jeśli przez 12 kolejnych miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot w terminie 25 dni:

a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje miesięczne lub kwartalne, w zależności od tego, jaki sposób rozliczeń wybrał.

Oznacza to, że zwrotu w terminie 25 dni nie uzyska nowy podatnik oraz podatnik, który przez ostatnie 12 miesięcy korzystał ze zwolnienia podmiotowego.

Przykład 59
Jan Kowalski od 1 stycznia 2025 r. jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny i składa co miesiąc deklaracje VAT. Dlatego od rozliczenia za styczeń 2026 r. może występować o zwrot w terminie 25 dni, gdy spełni pozostałe warunki.

Przykład 60
Tomasz Nowak od 1 stycznia 2018 r. prowadzi działalność gospodarczą, ale do końca 2022 r. korzystał ze zwolnienia. Od 2025 r. zrezygnował ze zwolnienia i zarejestrował się jako podatnik VAT czynny. Dlatego w 2025 r. nie mógł wystąpić o zwrot w terminie 25 dni, nawet gdy spełnił pozostałe warunki. O taki zwrot mógł wystąpić dopiero w deklaracji za styczeń 2026 r.

3. Zwrot VAT w terminie 40 dni

Podstawowym terminem zwrotu VAT jest termin 40 dni liczony od dnia złożenia deklaracji przez podatnika, co wynika z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT. Na zastosowanie tego terminu nie wpływają ani wielkość dokonanej sprzedaży (jeśli jest większa od zera), ani wysokość stawek lub zwolnienie, według których ta sprzedaż jest opodatkowana, ani rodzaj zakupów, od których został odliczony VAT.

Przykład 61
Podatnik jest producentem stolarki okiennej i drzwiowej, której sprzedaż jest opodatkowana stawkami 8% lub 23%. W przypadku wystąpienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym podatnik może wystąpić o jej zwrot w terminie 40 dni od dnia

eprasa.pl cf4c572924

złożenia deklaracji VAT, w której została zadeklarowana kwota VAT do zwrotu. Opodatkowanie sprzedaży według stawek 8% i 23% pozostaje bez wpływu na termin zwrotu VAT.

Zwrot VAT w podstawowym terminie 40 dni, przysługujący na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy o VAT, nie wymaga złożenia odrębnego wniosku w tej sprawie. Wystarczy samo zadeklarowanie kwoty zwrotu w deklaracji VAT.

Podatnikowi będzie przysługiwał zwrot VAT w terminie 40 dni także wówczas, gdy dokonuje on sprzedaży towarów i usług, które podlegają opodatkowaniu poza terytorium naszego kraju, i nie dokonuje sprzedaży opodatkowanej w Polsce. Obecnie, aby uzyskać taki zwrot VAT, nie trzeba złożyć umotywowanego wniosku. Zwrot przysługuje w terminie 40 dni od dnia złożenia rozliczenia.

4. Zwrot VAT w terminie 180 dni

Podatnik czeka najdłużej na zwrot podatku, gdy w okresie rozliczeniowym nie wykonał ani czynności opodatkowanych na terytorium kraju, ani dostawy towarów lub świadczenia usług podlegających opodatkowaniu poza terytorium kraju. Wówczas – zgodnie z art. 87 ust. 5a ustawy o VAT – podatnikowi przysługuje zwrot kwoty podatku naliczonego podlegającego odliczeniu od podatku należnego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą na terytorium kraju lub poza tym terytorium, w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia. W tej sytuacji możliwe jest skrócenie oczekiwania na zwrot podatku ze 180 do 60 dni. Na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokona szybszego zwrotu podatku, tj. w terminie 60 dni, ale pod warunkiem że podatnik złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku. Zabezpieczeniem majątkowym może być w tym przypadku np. gwarancja bankowa lub ubezpieczeniowa, poręczenie banku, weksel, czek czy papiery wartościowe na okaziciela.

Zwrot VAT w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji jest niezwykle długi i przez to mało opłacalny podatkowo. Dlatego skumulowany podatek naliczony odliczony w okresie, w którym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych, lepiej rozliczyć w kolejnych miesiącach poprzez obniżenie podatku należnego od dokonanej sprzedaży. Zapobiegnie to sytuacji, w której podatnik będzie czekał na zwrot VAT pół roku, a w tym czasie będzie płacił VAT za okresy rozliczeniowe następujące po okresie, za który wystąpił z wnioskiem o zwrot podatku.

5. Sprawdzenie zasadności zwrotu

Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji. Nie dotyczy to zwrotu na rachunek VAT podatnika. Jeśli przeprowadzone przez organ

eprasa.pl cf4c572924

czynności wykażą zasadność zwrotu, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w razie odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Zasada ta obowiązuje w przypadku każdego terminu zwrotu i została niezmieniona. Jeśli podatnik nie zgadza się z postanowieniem przedłużającym termin zwrotu, może zaskarżyć je do WSA.

Wydając postanowienie w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku od towarów i usług, organ podatkowy powinien wskazać konkretną datę, do której termin ten wydłuża. Niedopuszczalna jest zatem stosowana niekiedy praktyka, polegająca na wydłużeniu terminu zwrotu „do czasu zakończenia procedury weryfikacyjnej", bez wskazywania określonej daty.

Obecnie przyjmuje się już powszechnie, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu powinno być wydane i doręczone podatnikowi jeszcze przed upływem ustawowego terminu realizacji tego zwrotu. Ponadto w uchwale z 21 września 2020 r. (sygn. akt I FPS 1/20) NSA uznał, że do skutecznego przedłużenia terminu zwrotu VAT w przypadku doręczenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej konieczne jest prawidłowe doręczenie adresatowi w formie dokumentu elektronicznego postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu, zanim upłynie ten termin.

Mimo wydłużenia terminu zwrotu wnioskowany termin może być zachowany, jeżeli podatnik wraz z wnioskiem o zwrot złoży w urzędzie skarbowym zabezpieczenie majątkowe w kwocie odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku. Jeśli wniosek wraz z zabezpieczeniem zostanie złożony na 13 dni przed upływem terminu 40 dni lub później, zwrotu dokonuje się w terminie 14 dni od dnia złożenia tego zabezpieczenia.

Artykuł 87 ust. 2b ustawy o VAT przewiduje, że weryfikacja zasadności zwrotu różnicy podatku może obejmować sprawdzenie rozliczenia podatnika, rozliczeń innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będącymi przedmiotem rozliczenia podatnika, oraz sprawdzenie zgodności tych rozliczeń z faktycznym przebiegiem transakcji.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział X
Faktury
(art. 106a–106q ustawy o VAT)

Podatnicy VAT, z nielicznymi wyjątkami, są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF (art. 106ga ustawy o VAT). Dotyczy to zarówno podatników czynnych, jak i zwolnionych z VAT. Podatnicy zwolnieni z VAT tak jak do tej pory wystawiają faktury tylko na żądanie nabywców.

1. Zasady wystawiania faktur w KSeF

W 2026 r. podatnicy:

- u których miesięczna wartość sprzedaży brutto udokumentowana fakturami nie przekracza 10 000 zł,
- wystawiający faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej przy zastosowaniu kas rejestrujących,
- wystawiający paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone(do 450 zł brutto)

mogą wystawiać faktury na starych zasadach, czyli poza KSeF.

Do limitu 10 000 zł wliczamy kwoty brutto ze sprzedaży. Nie wliczamy natomiast kwot ze sprzedaży dokumentowanej na kasie fiskalnej na podstawie raportów kasowych oraz ze sprzedaży niedokumentowanej ani fakturą, ani paragonem. Również nie wszystkie faktury uwzględnimy w limicie. Na stronie ksef.podatki.gov.pl MF publikuje odpowiedzi na pytania podatników, z których wynika, że do limitu 10 000 zł powinny być wliczane tylko te faktury, które obowiązkowo należy wystawić w KSeF (tj. w stosunku do których nie istnieją żadne wyłączenia wynikające z art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT lub przepisów epizodycznych określonych w art. 145n ustawy o VAT, pozwalające na ich wystawienie poza KSeF).

Oznacza to, że w limicie nie uwzględnimy:

- faktur wystawianych przy użyciu kas fiskalnych,
- paragonów do 450 zł uznanych za faktury (z NIP kupującego),
- faktur wystawionych na żądanie osoby fizycznej, która nie jest podatnikiem,

eprasa.pl cf4c572924

- faktur uproszczonych, które na podstawie przepisów rozporządzenia w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych, będą wystawiane poza KSeF, np. bilety, faktury dokumentujące usługi finansowe zwolnione z VAT.

Podatnik utraci prawo do wystawiania faktur elektronicznych oraz faktur w postaci papierowej począwszy od faktury, którą przekroczy wartość 10 000 zł. To oznacza, że taka faktura będzie musiała być wystawiona już w KSeF. Po przekroczeniu tego limitu nie będzie już możliwy powrót do wystawiania faktur poza KSeF. Jeśli podatnik przekroczy limit, to wystawi już w KSeF tę fakturę, którą przekroczył limit, oraz wszystkie kolejne faktury. Fakt nieprzekroczenia limitu w kolejnym miesiącu pozostanie bez znaczenia.

Co zatem decydje o uwzględnieniu faktury w limicie: data powstania obowiązku podatkowego czy wystawienia faktury? MF opowiada się za drugą opcją:

MF *Fakturę wlicza się do limitu 10 tys. zł zawsze zgodnie z datą wystawienia (...).*

1.1. Faktury wyłączone z KSeF

W art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT ustawodawca określił grupę faktur, które nie muszą być wystawiane za pomocą KSeF, a w niektórych przypadkach nawet nie mogą być wystawiane w ten sposób (zob. tabela: Faktury wystawiane poza KSeF). Jeśli podatnik nie ma obowiązku lub możliwości wystawiania faktur w KSeF, wystawi je w formie papierowej lub elektronicznej.

Faktury wystawiane poza KSeF

Lp.	Rodzaje faktur wyłączonych z obowiązkowego KSeF
1	2
1.	Faktury wystawiane przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.
2.	Faktury wystawiane przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę. W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.
3.	Faktury wystawiane przez podatnika korzystającego z procedur szczególnych, tj. procedur: ■ nieunijnej OSS, ■ IOSS, ■ w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób – dokumentujące czynności rozliczane w tych procedurach.

eprasa.pl cf4c572924

1	2
4.	Faktury wystawiane na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej (konsumenta). W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.
5.	Faktury uproszczone uznane za takie według rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1740). Z rozporządzenia tego wynika, że nie ma obowiązku wystawiania faktur w KSeF w przypadku: ■ usług przejazdu autostradą płatną, udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego, wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług, oraz przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ usług przewozu osób na dowolną odległość: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego, wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług, oraz przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które są pobierane opłaty trasowe, udokumentowanych fakturami wystawianymi za okresy miesięczne przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, ■ usług finansowych zwolnionych z VAT art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 ustawy o VAT, udokumentowanych fakturami lub innymi dowodami wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług, podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami wystawianymi przez nabywcę towarów lub usług w ramach samofakturowania, jeżeli nabywca towarów lub usług nie jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą numeru identyfikacji podatkowej (NIP); można wystawiać faktury ustrukturyzowane w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeżeli nabywca towarów jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska za pomocą numeru VAT UE, ■ dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami wystawianymi przez nabywcę towarów lub usług zgodnie z art. 106d ust. 1 ustawy o VAT, jeżeli podatnik, który upoważnił nabywcę towarów lub usług do wystawiania faktur w jego imieniu i na jego rzecz, nie jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą NIP.
6.	Faktury wystawiane przez podatnika z innego państwa UE korzystającego w Polsce z procedury SME.

Od 1 lutego 2026 r. zasadą jest doręczanie faktur ustrukturyzowanych lub wystawionych w trybie offline24 kupującemu za pomocą KSeF. Od tej zasady przewidziano wyjątki, o których mowa w art. 106gb ustawy o VAT (zob. tabela: Faktury, które są udostępniane poza KSeF).

eprasa.pl cf4c572924

To, że nie musimy wystawiać faktur w KSeF w 2026 r., nie oznacza, że jesteśmy zwolnieni z obowiązku odbioru faktur w KSeF. Jeśli jesteśmy podatnikiem posiadającym NIP, to od statusu sprzedawcy zależy, od kiedy będą nam dostarczane faktury w KSeF.

Faktury, które są udostępniane poza KSeF

Lp.	Faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy poza KSeF, w sposób z nim uzgodniony, w przypadku gdy:
1.	miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego
2.	nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju
3.	nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę
4.	nabywcą jest podatnik z innego państwa członkowskiego UE, korzystający ze zwolnienia w ramach tzw. procedury SME
5.	nabywcą jest podmiot, który nie posługuje się numerem, za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, ani numerem identyfikacji podatkowej, inny niż nabywca, o którym mowa w poz. 1–3 i 6 tabeli
6.	nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej

Mimo że faktura jest doręczona podatnikowi w KSeF, sprzedawca może dostarczyć nabywcy dodatkowy dokument poza KSeF. Zależy to tylko od jego dobrej woli. Nie ma obowiązku tego robić. Jak wynika z wyjaśnień MF, może to być potwierdzenie transakcji albo wizualizacja faktury, w zależności od tego, kiedy będzie wydany dokument (zob. „Podręcznik KSeF 2.0" cz. 2, dostępny na www.ksef.gov.pl).

Duplikaty faktur. Do faktur ustrukturyzowanych nie są wystawiane duplikaty. Tylko jeśli nabywcy zaginie faktura ustrukturyzowana, która została mu udostępniona poza KSeF, to na jego wniosek sprzedawca udostępni ją ponownie, oznaczając kodem QR. W API KSeF 2.0 został wdrożony mechanizm blokowania duplikatów faktur. Funkcjonalność ta ma zabezpieczyć podatników przed przesłaniem do systemu dwóch takich samych pod względem zawartości dokumentów, gdzie każda z wysyłek zakończyła się sukcesem oraz nadane zostały dwa różne numery KSeF.

Faktury wystawiane na rzecz konsumentów. Faktury na rzecz konsumentów mogą być wystawiane w KSeF dobrowolnie. Jeśli sprzedawca nie zdecyduje się na wystawianie tych faktur w KSeF, może je wystawić w formie papierowej albo elektronicznej. Do końca 2026 r. mogą to być faktury wystawiane za pomocą kas rejestrujących.

eprasa.pl cf4c572924

Wprowadzenie obowiązkowego KSeF nie zmieniło jednak zasady, że faktury konsumentom wystawiamy na ich żądanie.

W KSeF nie muszą być wystawiane tylko faktury na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. W przypadku innych podmiotów nieprowadzących działalności, np. fundacji czy stowarzyszeń, wyłączenie to nie ma zastosowania. To oznacza, że podatnik ma obowiązek wystawiania faktur w KSeF dla takich podmiotów.

Faktury wystawiane na rzecz rolników. Faktury na rzecz rolników muszą być wystawiane w KSeF. Ustawodawca wyłącza z tego obowiązku tylko faktury na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej. Wprawdzie rolnicy nie prowadzą działalności gospodarczej na podstawie ustawy – Prawo przedsiębiorców, ale prowadzą taką działalność według definicji działalności gospodarczej wskazanej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT. Skoro ustawodawca w art. 106ga ustawy o VAT nie wskazał, o jaki rodzaj działalności mu chodzi, należy posłużyć się definicją wskazaną w ustawie o VAT.

Dlatego faktury na rzecz rolników muszą być wystawiane w KSeF. Jeśli rolnik nie posiada NIP, sprzedawca jest obowiązany zapewnić mu dostęp do faktury ustrukturyzowanej przez:

1) podanie kodu QR oraz danych umożliwiających zidentyfikowanie tej faktury albo
2) oznaczenie kodem QR przekazanej poza systemem faktury; jeśli faktura będzie wystawiona w trybie offline24 i przekazana rolnikowi przed przesłaniem jej do KSeF, będzie musiała zawierać dwa kody (OFFLINE i CERTYFIKAT).

Faktury wystawiane na rzecz podmiotów zagranicznych. Fakt, że kontrahent nie jest polskim podatnikiem, nie zwalnia z obowiązku korzystania z KSeF przy wystawianiu faktur dla niego. Jednak w takim przypadku faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony. Dotyczy to przypadków, gdy nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT).

Gdy będzie udostępniona poza KSeF wystawca faktury jest obowiązany do oznaczenia wizualizacji faktury ustrukturyzowanej kodem QR (z numerem KSeF) umożliwiającym dostęp do niej w KSeF oraz weryfikację danych zawartych na tej fakturze. Jeśli faktura będzie wystawiona w trybie offline24 i przekazana kontrahentowi przed przesłaniem jej do KSeF, musi zawierać dwa kody (OFFLINE i CERTYFIKAT).

Jeśli podmiot zagraniczny nie ma polskiego NIP, a wystawia w naszym imieniu faktury, to możemy go upoważnić w KSeF do samofakturowania tylko WDT, gdy będzie posiadał numer VAT UE ze swojego kraju. W pozostałych przypadkach brak polskiego NIP u kontrahenta zwalnia z obowiązku samofakturowania w KSeF.

1.2. Wystawianie faktur, gdy KSeF nie działa

Przepisy ustawy o VAT przewidują trzy tryby działania na wypadek problemów z systemem: tryb niedostępności systemu (art. 106ne ust. 4 i art. 106nh ustawy

eprasa.pl cf4c572924

o VAT), tryb awaryjny (art. 106nf ustawy o VAT) i tryb całkowitej awarii (art. 106ne ust. 3 i art. 106ng ustawy o VAT) – zob. tabela: Tryby działania na wypadek problemów z KSeF.

Tryby działania na wypadek problemów z KSeF

W okresie niedostępności KSeF	Podatnik musi wystawiać faktury ustrukturyzowane zgodnie z obowiązującym formatem FA(3)
	Podatnik ma obowiązek przesłać faktury do KSeF nie później niż w następnym dniu roboczym po zakończeniu okresu niedostępności. Jeżeli jednak wystąpi w tym czasie: ■ awaria KSeF ogłoszona w BIP i oprogramowaniu interfejsowym – wtedy fakturę przesyła się do KSeF w ciągu 7 dni roboczych od zakończenia awarii, ■ tzw. awaria całkowita KSeF (ogłoszona w środkach społecznego przekazu) – wówczas faktury nie dosyła się do KSeF
	Podatnik musi dostarczyć nabywcy fakturę przy użyciu KSeF. Wyjątek stanowią przypadki, gdy faktura została wystawiona na rzecz nabywcy wskazanego w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT (np. podmiotu zagranicznego, konsumenta). Wtedy będzie udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony (w KSeF lub poza KSeF). Fakturę udostępnioną poza KSeF, zanim zostanie przesłana do systemu, trzeba będzie oznaczyć dwoma kodami QR (OFFLINE i CERTYFIKAT); faktury udostępniane poza systemem po przesłaniu ich do KSeF oznaczamy jednym kodem QR z numerem KSeF
	Podatnik musi poczekać z wystawieniem faktury korygującej, gdy faktura pierwotna zostanie wystawiona w trybie offline i nie zostanie jej jeszcze nadany numer KSeF
W okresie awarii KSeF	Podatnik musi wystawiać faktury ustrukturyzowane zgodnie zobowiązującym formatem FA(3) (wzór obowiązujący od 1 lutego 2026 r.)
	Podatnik ma obowiązek przesłać fakturę do KSeF nie później niż w ciągu 7 dni roboczych od dnia zakończenia awarii. Jeżeli w terminie 7-dniowym: ■ zostanie zamieszczony w BIP MF i oprogramowaniu interfejsowym kolejny komunikat o wystąpieniu awarii, termin 7 dni liczy się od dnia zakończenia tej kolejnej awarii, lub ■ w trakcie samej awarii zostanie zamieszczony komunikat o wystąpieniu tzw. awarii całkowitej – faktury nie dosyła się do KSeF
	Podatnik musi udostępnić fakturę nabywcy w sposób z nim uzgodniony; jeśli faktura zostanie udostępniona poza KSeF, trzeba ją będzie oznaczyć dwoma kodami QR (OFFLINE i CERTYFIKAT)
	Podatnik musi poczekać z wystawieniem faktury korygującej, jeśli faktura pierwotna zostanie wystawiona w trybie offline i nie zostanie jej jeszcze nadany numer KSeF

eprasa.pl cf4c572924

W okresie awarii całkowitej KSeF	Podatnik będzie mógł wystawić fakturę w postaci papierowej lub elektronicznej
	Podatnik nie będzie miał obowiązku stosowania wzoru faktury ustrukturyzowanej
	Podatnik nie będzie miał obowiązku przesłania faktury do KSeF po ustaniu awarii
	Podatnik przekaże fakturę nabywcy, np. osobiście, mailem bądź innym alternatywnym kanałem; nie oznaczy ich kodem QR
	Podatnik będzie mógł wystawić fakturę korygującą również poza KSeF

1.3. Struktura FA(3)

Do KSeF można wysłać fakturę tylko w formacie XML, wypełnioną zgodnie z aktualną strukturą. Od 1 lutego 2026 r. obowiązuje struktura logiczna (3). Po pozytywnej walidacji fakturze jest nadany numer KSeF.

Struktura logiczna faktury określa:

- co powinien (i co może) zawierać plik XML faktury oraz
- jakie dane faktury należy umieścić w danym polu i w jaki formacie należy je ująć (np. format daty – w przypadku daty sprzedaży, format kwoty – w przypadku kwoty należności ogółem lub format procentów – w przypadku stawki podatku),
- odpowiednik we wzorze wypełnionego w formatce faktury pola, np. nazwa towaru lub usługi to pole P_7, a stawka podatku to pole P_12.

Elementy struktury logicznej FA(3)

Lp.	Nazwa elementu	Jakie dane zawiera
1	2	3
1.	Naglowek	Element zawierający dane techniczne, takie jak: ■ kod i wariant formularza, ■ nazwa programu do wystawiania faktur, z którego korzysta podatnik, ■ data wytworzenia pliku XML
2.	Podmiot1	Element zawiera dane sprzedawcy, w tym m.in.: ■ jego identyfikator podatkowy, ■ nazwę, ■ adres, ■ dane kontaktowe
3.	Podmiot2	Element zawiera dane nabywcy, w tym m.in.: ■ jego identyfikator podatkowy, ■ nazwę, ■ adres, ■ dane kontaktowe

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
4.	Podmiot3	Element zawiera dane podmiotu trzeciego, np. faktora albo płatnika, w tym m.in.: ■ jego identyfikator podatkowy, ■ nazwę, ■ adres, ■ dane kontaktowe, ■ rolę podmiotu trzeciego
5.	PodmiotUpowazniony	Element zawiera dane podmiotu upoważnionego, np. komornika sądowego, w tym m.in.: ■ jego identyfikator podatkowy, ■ nazwę, ■ adres, ■ dane kontaktowe, ■ rolę podmiotu upoważnionego
6.	Fa	Element zawierający szczegółowe dane dotyczące transakcji dokumentowanej fakturą, m.in.: ■ numer faktury nadany przez podatnika, ■ datę wystawienia oraz ■ datę sprzedaży, ■ dane kwotowe (m.in. kwotę netto, VAT, kwotę należności ogółem), ■ pozycje faktury, ■ stawkę, ■ adnotacje wymagane ustawą o VAT czy dodatkowe informacje o płatności, rozliczeniu czy warunkach transakcji
7.	Stopka	Element zawiera stopkę faktury, np. numer KRS, wartość kapitału zakładowego
8.	Zalacznik	Element zawiera ustrukturyzowany załącznik do faktury (funkcjonalność dostępna będzie tylko po złożeniu zgłoszenia w e-US)

Pola w fakturze ustrukturyzowanej mogą mieć następujący charakter:

- **obligatoryjny** – zapisów dokonuje się obowiązkowo (np. NIP w elemencie Podmiot1/DaneIdentyfikacyjne). Obligatoryjny charakter danego pola wynika w szczególności z treści obowiązujących przepisów ustawy o VAT i jest warunkowany strukturą logiczną wzoru. Faktura wysłana bez wypełnienia pola obowiązkowego nie zostanie przyjęta przez system. Struktura FA(3) zawiera nowe pozycje obowiązkowe, które nie wynikają z ustawy o VAT. Mianowicie GV i JST musimy uzupełnić, zawsze wpisując „1”, gdy zakupów dokonuje jednostka samorządu terytorialnego (JST) albo grupa VAT(GV), a „2” w pozostałych przypadkach, tzn. gdy zakup nie dotyczy tych podmiotów. Pozycje te znajdują się w elemencie Podmiot2.

eprasa.pl cf4c572924

- **opcjonalny** – zapisów dokonuje się obowiązkowo, jeśli jest spełniony warunek ustawowy (np. P_11A w elemencie Fa/FaWiersze/FaWiersz). Wypełnienie pola nie jest wymagane dla poprawności semantycznej pliku.
- **fakultatywny** – wypełnienie pola nie jest wymagane dla poprawności semantycznej pliku ani nie jest wymagane według przepisów ustawy o VAT (np. pole PKWiU w elemencie Fa/FaWiersze/FaWiersz). Natomiast może być wymagane na podstawie przepisów innych ustaw.

Ważnym elementem faktury ustrukturyzowanej jest numer VAT podatnika. Identyfikatory NIP występują m.in. w elementach:

- Podmiot1/DaneIdentyfikacyjne,
- Podmiot2/DaneIdentyfikacyjne,
- Podmiot3/DaneIdentyfikacyjne,
- PodmiotUpowazniony/DaneIdentyfikacyjne).

Trzeba zapisywać je jako ciąg kolejno po sobie następujących cyfr, bez spacji i innych znaków rozdzielających. W art. 106ba ustawy o VAT wprowadzono zasadę samoidentyfikacji. Oznacza ona, że nabywca będący podatnikiem ma obowiązek podać sprzedawcy swój numer VAT lub NIP. Jak wynika z objaśnień do struktury FA(3), nie ma obowiązku wpisywania identyfikatora podatkowego, gdy nabywca jest podatnikiem z kraju trzeciego albo konsumentem. Wtedy w polu brakID wpisujemy „1”.

Nowością dla podatników jest element faktury Podmiot3. Wprawdzie jest on nieobowiązkowy, ale często może ułatwić w firmie rozliczenie, szczególnie faktur zakupowych. Będziemy mogli tam wpisać dane podmiotów związanych z fakturą, innych niż sprzedawca (wskazany w części Podmiot1) oraz innych niż nabywca (wskazany w części Podmiot2).

W części Podmiot3 można wskazać m.in.:

- dane identyfikacyjne podmiotu trzeciego (NIP, imię i nazwisko lub nazwę),
- adres oraz adres korespondencyjny podmiotu trzeciego,
- dane kontaktowe podmiotu trzeciego (numer telefonu, adres e-mail),
- rolę podmiotu trzeciego.

Wypełniając ten element, trzeba wypełnić pole Rola (zob. tabela: Zasady uzupełniania pola Rola).

eprasa.pl cf4c572924

Zasady uzupełniania pola Rola

Wartość, jaką należy wpisać w polu Rola	Kiedy należy wpisać wartość
1	2
1.	Faktor – w przypadku gdy na fakturze występują dane faktora. Dodatkowo warto zwrócić uwagę, że struktura e-faktury zawiera także w części Fa/Platnosc element RachunekBankowyFaktora, w którym można podać: ■ pełny numer rachunku faktora, ■ kod SWiFT, ■ znacznik, że dany rachunek jest rachunkiem własnym banku, ■ nazwę banku, w którym prowadzony jest rachunek faktora (maksymalnie 256 znaków), ■ opis rachunku faktora (dowolne, dodatkowe informacje dotyczące rachunku, maksymalnie 256 znaków). Dane dotyczące terminu i formy płatności można zamieścić w elemencie Fa/Platnosc (pola TerminPlatnosci, FormaPlatnosci lub PlatnoscInna, OpisPlatnosci)
2.	Odbiorca – w przypadku gdy na fakturze występują dane jednostek wewnętrznych, oddziałów, wyodrębnionych w ramach nabywcy, które same nie stanowią nabywcy w rozumieniu ustawy
3.	Podmiot pierwotny – w przypadku gdy na fakturze występują dane podmiotu będącego w stosunku do podatnika podmiotem przejętym lub przekształconym, który dokonywał dostawy lub świadczył usługę (z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 106j ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT, gdy dane te wykazywane są w części Podmiot1K)
4.	Dodatkowy nabywca – w przypadku gdy na fakturze występują dane kolejnych (innych niż wymieniony w części Podmiot2) nabywców. W tym celu: ■ dane pierwszego nabywcy należy uwzględnić w elemencie Podmiot2 struktury logicznej FA(3), ■ dane drugiego (i każdego kolejnego) nabywcy należy ująć w elemencie Podmiot3 struktury FA(3), wskazując w polu Rola – „4” (dodatkowy nabywca)
5.	Wystawca faktury – w przypadku gdy na fakturze występują dane podmiotu wystawiającego fakturę w imieniu podatnika (nie dotyczy sytuacji, gdy wystawcą faktury jest nabywca)
6.	Dokonujący płatności – w przypadku gdy na fakturze występują dane podmiotu regulującego zobowiązanie w miejsce nabywcy
7.	Jednostka samorządu terytorialnego – wystawca
8.	Jednostka samorządu terytorialnego – odbiorca
9.	Członek grupy VAT – wystawca

eprasa.pl cf4c572924

1	2
10.	Członek grupy VAT – odbiorca
11.	Pracownik

Jeżeli podatnik będzie chciał zawrzeć w fakturze dane podmiotu trzeciego o roli innej niż jedna z wcześniej wymienionych, wówczas może wskazać „1” w polu RolaInna, a w polu OpisRoli opisać tę rolę.

1.4. Tryby wystawiania faktur

Są dwa tryby wystawiania faktur w KSeF – online lub offline24. To od podatnika zależy, w jaki sposób wystawi daną fakturę (zob. tabela: Czym się różni tryb offline24 od trybu online).

Czym się różni tryb offline24 od trybu online

Czego dotyczy	Tryb online	Tryb offline24
1	2	3
Jak jest wystawiana faktura	w czasie rzeczywistym	wystawiona poza KSeF (zgodnie ze wzorem udostępnionym przez MF) z późniejszym dosłaniem jej do KSeF
Kiedy należy ją wysłać do KSeF	w dniu wystawienia	najpóźniej następnego dnia roboczego; za fakturę wystawioną w trybie offline24 jest uznawana również faktura wystawiona w trybie online, ale wysłana do KSeF z opóźnieniem
Jak faktura jest dostarczana nabywcy	obowiązkowo za pośrednictwem KSeF, chyba że ma zastosowanie jeden z sześciu wyjątków wskazanych w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT. Podatnik może, ale nie musi, dodatkowo przesłać wizualizację faktury lub potwierdzenie transakcji	obowiązkowo za pośrednictwem KSeF, chyba że ma zastosowanie jeden z sześciu wyjątków wskazanych w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT. Podatnik może, ale nie musi, dodatkowo przesłać wizualizację faktury albo potwierdzenie transakcji
Jaka jest data wystawienia faktury	dzień przesłania do KSeF	data wskazana na fakturze w polu P_1

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
Jaka jest data otrzymania faktury	1) dzień przydzielenia fakturze numeru KSeF – gdy faktura jest doręczana w systemie, 2) dzień jej faktycznego otrzymania przez nabywcę – gdy jest udostępniana poza KSeF	1) dzień przydzielenia fakturze numeru KSeF – gdy faktura jest doręczana w systemie, 2) dzień jej faktycznego otrzymania przez nabywcę – gdy jest udostępniana poza KSeF
Czy oznaczamy fakturę kodem QR	Nie, chyba że udostępniamy ją poza KSeF	Nie, chyba że udostępniamy ją poza KSeF

1.5. Tryby wysyłki faktur

Podatnik może dokonywać wysyłki faktury w sesji:
1) wsadowej – wysyłka paczki faktur,
2) interaktywnej – wysyłka każdej faktury osobno.

Wysyłka wsadowa. Wysyłka wsadowa odbywa się w następujący sposób:
- podatnik przygotowuje w swoim programie finansowo-księgowym pliki XML faktur,
- podatnik tworzy z nich paczkę plików ZIP,
- podatnik przesyła, korzystając z wysyłki wsadowej, paczkę plików XML do KSeF.

W ramach wysyłki wsadowej można wysłać maksymalnie 50 paczek ZIP, każda o maksymalnym rozmiarze 100 MB.

Przy założeniu, że weryfikacja faktur będzie pozytywna, finalnie każdej fakturze zostanie przydzielony numer KSeF. Podatnik będzie mógł pobrać UPO.

Jeśli któryś z plików będzie nieprawidłowy, paczka nie zostanie w całości odrzucona. Podczas przesyłania paczki dokumentów każdy plik XML będzie przetwarzany niezależnie, a ewentualne błędy wpłyną wyłącznie na konkretne pliki, a nie na całość przesyłki.

KSeF w takiej sytuacji odrzuci tylko błędne pliki XML i poinformuje o powodzie odrzucenia poszczególnych plików przesłanych w ramach paczki faktur, po odpytaniu o odrzucone dokumenty XML w danej sesji. Lista błędnych plików XML będzie zwracana po sprawdzeniu wszystkich dokumentów przesłanych do KSeF. Dla pozostałych prawidłowych plików XML znajdujących się w paczce, po ich weryfikacji, system wygeneruje numery KSeF.

Wysyłka interaktywna. Wysyłka interaktywna polega na tym, że każdy plik XML wysyłany będzie odrębnie. Będzie obowiązywał maksymalny rozmiar pliku – 1 MB dla faktury bez załącznika oraz 3 MB dla faktury z załącznikiem. Wystawianie faktur z załącznikiem będzie możliwe wyłącznie w sesji wsadowej.

Maksymalna liczba faktur w jednej sesji będzie wynosiła 10 000 000.

eprasa.pl cf4c572924

System umożliwia pobranie UPO bez konieczności uwierzytelnienia się w systemie dla:

- **pojedynczych faktur wystawionych w określonej sesji** – będzie to możliwe również podczas otwartej sesji, pod warunkiem pozytywnego przetworzenia pliku XML faktury oraz nadania mu numeru KSeF, lub
- **wszystkich faktur wystawionych w określonej sesji** (pod warunkiem że wszystkie dokumenty w danej sesji zostaną przetworzone i co najmniej jeden dokument otrzyma numer KSeF oraz zostanie trwale zapisany; sesja musi być zamknięta).

2. Faktury zaliczkowe

Otrzymanie zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania. Tak wynika z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym jeśli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty (w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu), wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Generalnie otrzymanie zaliczki powoduje powstanie obowiązku podatkowego, a jeśli wpłacił ją inny podatnik, to podlega ona zafakturowaniu (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

2.1. Przypadki, kiedy nie wystawiamy faktury zaliczkowej

Przepisy przewidują jednak wyjątki od zasady, że każda zaliczka wpłacona przez podatnika powinna być dokumentowana fakturą.

Czynności niedokumentowane fakturą

Lp.	Rodzaj czynności
1	2
1.	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
2.	dostawa energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
3.	świadczenie usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych
4.	świadczenie usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za pośrednictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne)
5.	świadczenie usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze

eprasa.pl cf4c572924

1	2
6.	świadczenie usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia
7.	świadczenie usług stałej obsługi prawnej i biurowej
8.	świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego
9.	dostawy towarów dokonywane na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy za pomocą interfejsu elektronicznego oraz przez tego podatnika

Otrzymanie zaliczki na poczet wymienionych czynności nie powoduje obowiązku wystawienia faktury. Nie powoduje też obowiązku rozliczenia VAT zawartego w otrzymanej zaliczce, ponieważ z tego tytułu nie powstaje obowiązek podatkowy (art. 19a ust. 8 w zw. z art. 19a ust. 1b, ust. 5 pkt 4 i art. 20 ustawy o VAT). Wyjątkiem jest sytuacja, gdy ustalono termin płatności zaliczki. Według organów podatkowych podatnik jest wówczas zobowiązany do wystawienia faktury dokumentującej zaliczkę z upływem terminu wskazanego w umowie, chociażby zaliczka nie została otrzymana (nie dotyczy to WDT oraz dostaw na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy).

Fakturę zaliczkową należy wystawić:

- nie wcześniej niż 60 dnia przed otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT),
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

Przykład 62

Firma A zamówiła w firmie B piec do centralnego ogrzewania. Dostawa nastąpi 15 września. Strony ustaliły, że nabywca wpłaci zaliczkę w wysokości 20% ceny pieca. 25 lipca firma B wystawiła fakturę zaliczkową na tę kwotę. Firma A otrzymała fakturę 28 lipca, na podstawie której 3 sierpnia przekazała zaliczkę na rachunek bankowy wystawcy faktury zaliczkowej. Mimo że faktura została wystawiona przed otrzymaniem zaliczki, to została wystawiona terminowo (nie wcześniej niż 60 dnia przed otrzymaniem części zapłaty). Dostawca pieca, który otrzymał zaliczkę na podstawie wcześniej wystawionej faktury, rozliczy ją w deklaracji VAT za sierpień, ponieważ dopiero w sierpniu powstał obowiązek podatkowy związany z otrzymaniem zaliczki.
Nabywca pieca, który wpłacił zaliczkę na podstawie faktury zaliczkowej otrzymanej w lipcu, odliczy zawartą w niej kwotę podatku naliczonego najwcześniej w deklaracji VAT za sierpień (art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT). Nie może dokonać tego w lipcu, mimo że wówczas był już w posiadaniu faktury zaliczkowej, ponieważ na ten moment nie był spełniony jeden z warunków odliczenia, a mianowicie w stosunku do zaliczki nie powstał po stronie sprzedawcy obowiązek podatkowy.

eprasa.pl cf4c572924

2.2. Możliwość rezygnacji z wystawienia faktury zaliczkowej

Z art. 106b ust. 1a ustawy o VAT wynika, że podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury zaliczkowej, jeżeli całość lub część zapłaty, o której mowa w tym przepisie, otrzymał w tym samym miesiącu, w którym dokonał czynności, na poczet których otrzymał całość lub część tej zapłaty. Gdy podatnik zrezygnuje z wystawienia faktury zaliczkowej, będzie musiał na fakturze końcowej podać datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi oraz datę otrzymania zapłaty, jeżeli taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury. Ewidencjonując w JPK_V7 fakturę, która obejmuje również zaliczkę, podatnik wpisze datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, jeżeli taka data będzie określona i będzie różnić się od daty wystawienia faktury.

Ustawodawca przewidział od tej zasady wyjątek. A mianowicie z art. 106b ust. 1b ustawy o VAT wynika, że przepisu art. 106b ust. 1a tej ustawy nie stosuje się w przypadkach, dla których terminy wystawiania faktur są określone w art. 106i ust. 3–8 ustawy o VAT.

A zatem nie możemy zrezygnować z wystawienia faktury zaliczkowej, gdy zaliczka była wpłacana na poczet:

1) usługi budowlanej świadczonej na rzecz podatnika,
2) dostawy książek drukowanych na rzecz podatnika,
3) usługi drukowania na rzecz podatnika,
4) dostaw energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
5) świadczenia usług telekomunikacyjnych, wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT,
6) najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
7) ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
8) stałej obsługi prawnej i biurowej,
9) dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
10) dostawy opakowań zwrotnych.

Przykład 63
Spółka A wpłaciła 5 marca 2026 r. zaliczkę spółce B, która wykonuje na jej rzecz usługę budowlaną. Wykonanie usługi zakończono 28 marca 2026 r. W tym przypadku należy wystawić dwie faktury: zaliczkową i końcową.

Dotyczy to również faktur wystawianych na żądanie nabywcy i z oczywistych względów faktur wystawianych przed otrzymaniem zaliczki.

W pkt 4–9 wymienione są czynności, w przypadku których otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania obowiązku podatkowego. Jednak zdaniem organów podatkowych,

eprasa.pl cf4c572924

gdy ustalany jest termin płatności, powstaje obowiązek podatkowy i najpóźniej tego dnia należy wystawić fakturę.

Oznacza to, że możemy odstąpić od wystawienia faktury zaliczkowej, gdy zaliczka dotyczy transakcji, dla której obowiązuje ogólny termin wystawiania faktury, czyli do 15 dnia następnego miesiąca.

3. Dokumentowanie sprzedaży przez podatników zwolnionych z VAT

Podatnik zwolniony z VAT może wystawiać tylko faktury, niezależnie od tego, czy robi to na żądanie nabywcy czy dobrowolnie. Oznacza to, że podatnik zwolniony z VAT będzie musiał dokumentować sprzedaż w KSeF, gdy obejmie go ten obowiązek. Ministerstwo Finansów w odpowiedzi z 26 stycznia 2026 r. (sygn. PT7.8165.6.2026.46) na pytanie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, udzieliło następującej odpowiedzi:

MF *W ustawie o VAT przewidziano pewne wyjątki, gdy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. Dotyczy to dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 ustawy lub wydanych do ustawy przepisów wykonawczych. W takim przypadku tzw. podatnik zwolniony nie musi wystawić faktury, chyba że nabywca tego zażąda. Wystawienie faktury na żądanie nabywcy jest wymagane, jeśli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. A contrario, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po terminie, wtedy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. W takim przypadku, na podstawie ustawy o VAT, nie ma obowiązku udokumentowania takiej transakcji. Jeśli jednak podatnik wystawi dokument, to dokumentem tym powinna być faktura, gdyż stanowi udokumentowanie czynności podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie ze wskazaną już wyżej argumentacją.*

Tożsamy sposób postępowania będzie stosował podatnik zwolniony, który z własnej woli dla innych celów będzie dokumentował daną czynność zwolnioną.

Wtedy zawsze tym dokumentem będzie faktura, ponieważ rachunek nie stanowi ekwiwalentu faktury, a jego wystawienie nie zwalnia z obowiązku wystawienia faktury VAT.

4. Faktury wystawiane na podstawie paragonów

Obowiązuje zakaz wystawiania dla przedsiębiorcy faktury do paragonu bez jego NIP. Jednocześnie paragony do 450 zł, zawierające NIP kupującego, to faktury uproszczone. Do końca 2026 r. są poza KSeF.

Stanowią one podstawę do odliczenia z nich VAT. Skoro jest to faktura, to nawet na żądanie klienta nie powinna być wystawiana tzw. normalna faktura, gdyż sprzedawca ryzykuje obowiązkiem zapłaty VAT z obu dokumentów na podstawie art. 108a ustawy

eprasa.pl cf4c572924

o VAT. MF w wydanych 16 października 2020 r. objaśnieniach potwierdziło zakaz wystawiania „normalnych" faktur do paragonów z NIP nabywcy do 450 zł. Kupujący, który chce otrzymać taką fakturę, musi to zgłosić sprzedawcy przed rozpoczęciem ewidencjonowania na kasie.

WAŻNE! Kupujący, który chce otrzymać „normalną" fakturę zamiast paragonu uznanego za fakturę uproszczoną, powinien to zgłosić sprzedawcy przed rozpoczęciem przez niego ewidencjonowania. W takim przypadku sprzedawca wystawia tylko „normalną" fakturę i nie ewidencjonuje sprzedaży na kasie.

Paragony z NIP nabywcy do 450 zł należy ewidencjonować zbiorczo w JPK_V7 na podstawie raportów kasowych. Nie trzeba wpisywać odrębnie każdego paragonu.

Jak wynika z objaśnień podatkowych MF z 16 października 2020 r., w przypadku paragonu fiskalnego do kwoty 450 zł zawierającego numer NIP nabywcy z błędem, może być wystawiona przez podatnika faktura korygująca z prawidłowym numerem NIP. Nie można dokonać korekty w przypadku, gdy na paragonie fiskalnym nie umieszczono numeru NIP nabywcy, ponieważ paragon bez numeru NIP nabywcy nie może być uznany za fakturę uproszczoną. Nie mają wtedy zastosowania przepisy dotyczące korekt faktur uproszczonych.

Korekty NIP można dokonać, gdy błąd był niezamierzony. Niezamierzony błąd w numerze NIP nabywcy oznacza oczywistą pomyłkę, tj. m.in.:

- brak jednej cyfry,
- przestawienie cyfr bądź
- pomyłkę w jednej cyfrze,

i nie może być utożsamiany z uzupełnieniem brakującego numeru NIP na paragonie fiskalnym czy zmianą widniejącego na paragonie numeru NIP na numer NIP innego podatnika.

WAŻNE! Nie można fakturą korygującą uzupełnić brakującego na paragonie NIP kupującego lub zmienić go na NIP innego podmiotu.

Faktura do paragonu fiskalnego na kwotę powyżej 450 zł zawierającego numer NIP z błędem powinna być wystawiona z takim samym błędnym numerem NIP i następnie do tej faktury może być wystawiona przez podatnika faktura korygująca z prawidłowym numerem NIP.

5. Faktury w procedurach szczególnych

Przepisy o VAT, obok zasad ogólnych, przewidują także szczególne procedury rozliczania podatku. Ma to również wpływ na zasady fakturowania. W przypadku faktur dokumentujących procedury szczególne zasady ich wystawiania są również odmienne.

eprasa.pl cf4c572924

5.1. Faktury wystawiane przez podatników rozliczających VAT metodą kasową

Zgodnie z art. 106e ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT obowiązek zamieszczenia na fakturze oznaczenia „metoda kasowa" dotyczy dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1 ustawy o VAT (zob. tabela: Faktury z oznaczeniem metoda kasowa). Aby wywiązać się z tego obowiązku, gdy wystawiamy faktury ustrukturyzowane, w polu P_16 FA (3) wybieramy „1", jeżeli istnieje obowiązek zastosowania tego oznaczenia.

Faktury z oznaczeniem metoda kasowa

Lp.	Oznaczenie „metoda kasowa" muszą mieć faktury dokumentujące:
1.	wydanie towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu
2.	przeniesienie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu albo przeniesienie z mocy prawa prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie
3.	dokonywanie w trybie egzekucji dostawy towarów, o których mowa w art. 18 ustawy o VAT
4.	świadczenie na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym
5.	dostawy towarów lub świadczenia usług przez małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową **WAŻNE!** Faktura otrzymana od podatnika rozliczającego się metodą kasową musi być u kupującego oznaczona w JPK_V7 kodem MK.

Zatem każda faktura wystawiona przez podatnika dokonującego sprzedaży wymienionej w art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT oraz małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową musi zawierać oznaczenie „metoda kasowa". Wyjątkiem będą faktury dokumentujące usługi finansowo-ubezpieczeniowe zwolnione z VAT, gdyż przepisy rozporządzenia w sprawie faktur pozwalają, aby w przypadku tego rodzaju usług wystawiać faktury uproszczone.

5.2. Faktury wystawiane przez nabywcę – samofakturowanie

Zasadą jest, że sprzedaż potwierdza sprzedawca, który wystawia fakturę. Przepisy o VAT dopuszczają jednak możliwość przeniesienia obowiązku udokumentowania sprzedaży na nabywcę w drodze tzw. samofakturowania.

eprasa.pl cf4c572924

Zasady dokumentowania transakcji w tym trybie reguluje art. 106d ust. 1 ustawy o VAT. Wynika z niego, że prawo do samofakturowania przysługuje podmiotowi nabywającemu towary lub usługi, który jest:

- podatnikiem podatku od towarów i usług,
- podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze bądź
- osobą prawną niebędącą podatnikiem.

W KSeF możliwe jest stosowanie procedury samofakturowania, czyli wystawiania faktur przez nabywcę w imieniu sprzedawcy. O tym, czy faktura powinna być wystawiona w KSeF, decyduje zasadniczo status sprzedawcy. To oznacza, że taki obowiązek powinien istnieć również, gdy sprzedawca jest polskim podatnikiem z numerem NIP, a nabywcą – podmiot zagraniczny, który dokonuje samofakturowania. Tak jednak nie jest. Ustawodawca zwolnił z tego obowiązku podmioty zagraniczne, które nie mają polskiego NIP. Będą mogły dokonywać samofakturowania poza KSeF. Wyjątek dotyczy nabywców z krajów UE, zidentyfikowanych jako podatnicy VAT UE. Polski podatnik może im nadać w KSeF uprawnienie do samofakturowania WDT.

WAŻNE! Podmiot identyfikowany jako podatnik VAT UE może (ale nie musi) wystawiać faktury ustrukturyzowane dokumentujące WDT, w których występuje jako nabywca. Jest to jego uprawnienie, a nie obowiązek.

W pozostałych przypadkach, jeżeli wystąpi obowiązek wystawienia polskiej faktury, ale nabywca nie posłuży się identyfikatorem podatkowym NIP, nie będzie technicznej możliwości nadania mu odpowiednich uprawnień w systemie. Takie faktury będą wystawiane poza KSeF.

Drugi przypadek, gdy nie będzie takiego obowiązku, wystąpi, jeśli to polski podatnik będzie dokonywał samofakturowania w imieniu podmiotu zagranicznego, który nie jest zidentyfikowany na potrzeby tej czynności za pomocą identyfikatora podatkowego NIP (np. zakup usług przez polskiego podatnika od podmiotu zagranicznego rozliczany jako import usług).

Strony powinny zawrzeć umowę określającą procedurę zatwierdzania poszczególnych faktur przez podatnika dokonującego tych czynności. Potwierdzenie prawidłowości wystawionej przez nabywcę w imieniu i na rzecz sprzedawcy faktury powinno nastąpić bezpośrednio przed jej wprowadzeniem do obrotu prawnego. Sam proces akceptacji powinien wynikać z umowy zawartej pomiędzy stronami transakcji i nie jest on realizowany w KSeF.

Jak wyjaśnia MF, akceptacja może przybrać formę:

- aktywną (np. przesłanie drogą mailową zastrzeżeń lub uwag do zaproponowanej przez nabywcę treści pliku XML przed przesłaniem go do KSeF bądź informacja mailowa o braku zastrzeżeń) lub

eprasa.pl cf4c572924

- bierną (np. brak zgłoszenia uwag w danym terminie oznacza akceptację zaproponowanej treści pliku XML, tzw. milcząca zgoda).

Faktury wystawione w procedurze samofakturowania charakteryzują się tym, że:
- dane sprzedawcy (mimo że to nie on wystawia fakturę) zawarte są w części Podmiot1,
- dane nabywcy (wystawcy) zawarte są w części Podmiot2,
- faktura zawiera wartość „1" w polu P_17 – potwierdzenie, że ma zastosowanie fakturowanie; na wizualizacji będzie to oznaczenie „samofakturowanie".

Faktury wystawione przez nabywcę w ramach samofakturowania będą przechowywane w KSeF w kontekście nabywcy, jak i sprzedawcy. Nabywca:
- będzie miał dostęp wyłącznie do faktur tego sprzedawcy, które sam wystawił w związku z umową o samofakturowanie, oraz tych, które sprzedawca wystawił dla niego sam;
- nie będzie miał dostępu do żadnych innych faktur dotyczących sprzedaży tego podatnika, jak i faktur otrzymywanych przez niego od innych jego kontrahentów;
- nie ma obowiązku przekazania sprzedawcy numeru KSeF wystawionych faktur; sprzedawca będzie miał bowiem dostęp w KSeF do faktur wystawionych przez nabywcę w ramach procedury samofakturowania, ponieważ jest stroną transakcji (Podmiot1).

5.3. Faktury wystawiane w procedurze VAT marża

Zasady wystawiania faktur w procedurze marży wynikają z przepisów art. 106e ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Dla oznaczenia tego rodzaju zastosowanej procedury rozliczenia VAT wystawca faktury powinien zamieścić w jej treści dodatkową informację oraz oznaczyć taką fakturę w JPK_V7 kodem transakcyjnym.

Oznaczenia i kody stosowane w procedurze VAT marża

Rodzaj transakcji	Oznaczenie na fakturze	Kod transakcyjny, jaki należy przypisać w JPK_V7
1	2	3
Usługi turystyki opodatkowane od marży	„procedura marży dla biur podróży" Gdy wystawiamy fakturę ustrukturyzowaną, w tym celu: ■ w polu P_PMarzy – wybieramy 1 ■ w polu P_PMarzy_2 – wybieramy 1	MR_T

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
Dostawa towarów używanych opodatkowanych od marży	„procedura marży – towary używane” Gdy wystawiamy fakturę ustrukturyzowaną, w tym celu: ■ w polu P_PMarzy – wybieramy 1 ■ w polu P_PMarzy_3_1 – wybieramy 1	MR_UZ
Dostawa dzieł sztuki opodatkowanych od marży	„procedura marży – dzieła sztuki” Gdy wystawiamy fakturę ustrukturyzowaną, w tym celu: ■ w polu P_PMarzy – wybieramy 1 ■ w polu P_PMarzy_3_2 – wybieramy 1	MR_UZ
Dostawa przedmiotów kolekcjonerskich opodatkowanych od marży	„procedura marży – przedmioty kolekcjonerskie i antyki” Gdy wystawiamy fakturę ustrukturyzowaną, w tym celu: ■ w polu P_PMarzy – wybieramy 1 ■ w polu P_PMarzy_3_3 – wybieramy 1	MR_UZ

Faktury wystawiane w celu udokumentowania świadczenia usług turystyki, a także dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi kwota marży, nie zawierają:

- ceny jednostkowej netto,
- kwot opustów lub obniżek cen,
- wartości sprzedaży netto,
- stawki ani kwoty VAT.

Nie wykazuje się w nich również kwoty marży. Wykazuje się natomiast całą kwotę należności od nabywcy (kwota ta nie musi być podana słownie).

W przypadku świadczenia usług turystyki, dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi marża, faktura potwierdzająca sprzedaż, poza wyrazami oznaczającymi daną procedurę, powinna zawierać mniej elementów niż „normalna” faktura.

5.4. Faktury z oznaczeniem „mechanizm podzielonej płatności”

W przypadku faktur, w których kwota należności ogółem przekracza kwotę 15 000 zł, dokumentujących dokonaną na rzecz podatnika dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, istnieje obowiązek zamieszczania oznaczenia „,mechanizm podzielonej płatności”. Zatem obowiązek wystawiania faktur z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności” istnieje, jeżeli łącznie spełnione są trzy warunki, tj.:

eprasa.pl cf4c572924

1) faktura jest wystawiana na kwotę należności ogółem (kwotę brutto) przekraczającą 15 000 zł,
2) faktura dokumentuje dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT,
3) czynności są dokonywane na rzecz podatnika.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że istotna jest kwota należności ogółem na fakturze, a nie kwota należności za towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W konsekwencji obowiązek wystawiania faktur z adnotacją „mechanizm podzielonej płatności" może istnieć również wtedy, gdy faktury w niewielkiej części będą dokumentować takie towary lub usługi. Wystawiając fakturę ustrukturyzowaną, w polu P_18A wybieramy znacznik „1".

Ponieważ za naruszenie obowiązku oznaczenia faktury adnotacją „mechanizm podzielanej płatności" przepisy określają sankcje (dodatkowe zobowiązanie), niektórzy podatnicy decydują się na oznaczanie tymi wyrazami wszystkich wystawianych faktur, w tym niespełniających warunków wynikających z art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT. Chociaż ta praktyka nie jest prawidłowa, organy podatkowe pozwalają na takie postępowanie.

6. Dokumenty wewnętrzne

W ustawie o VAT nie są uregulowane zasady wystawiania dokumentów wewnętrznych. Ustawodawca nie posługuje się również takim pojęciem jak faktura wewnętrzna.

Dlatego w przypadku czynności nieodpłatnych, wymienionych w art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 ustawy o VAT, podstawą wpisu do ewidencji JPK może być sporządzony przez podatnika dokument wewnętrzny, który może zawierać dowolne dane. Dokumenty wewnętrzne wystawiane są poza KSeF i oznaczane w JPK kodami WEW i DI.

Natomiast w przypadku:

- WNT,
- dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca, lub
- świadczenia usług, dla którego podatnikiem jest ich usługobiorca,

podstawę udokumentowania rozliczenia VAT (należnego i naliczonego) stanowi dokument źródłowy, czyli faktura otrzymana od kontrahenta, chyba że nabywca nie otrzyma faktury – wówczas wystawia dokument wewnętrzny.

Dodatkowe dokumenty wystawione przez podatnika w celu rozliczenia VAT należnego, który dla niektórych transakcji przekształca się jednocześnie w VAT naliczony, należy przechowywać, wraz z całą dokumentacją dotyczącą rozliczenia VAT, do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 112 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

7. Faktury korygujące

W przypadku gdy sporządzona faktura dokumentująca zrealizowaną transakcję zawiera pomyłki lub transakcja ta uległa zmianie, sprzedawca powinien dokonać jej modyfikacji. Od 1 lutego 2026 r. można wystawić tylko fakturę korygującą.

1 lutego 2026 r. weszły w życie przepisy określające obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF. Obowiązek ten wynika z art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT. Większość podatników obowiązek ten objął od 1 kwietnia 2026 r.

Dlatego jako faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF wystawiane muszą być co do zasady również faktury korygujące. Obowiązek taki istnieje, jeżeli:

1) fakturę korygującą wystawia podatnik objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF, niezależnie od tego, w jakiej formie była wystawiona faktura pierwotna (chyba że ma zastosowanie jedno z wynikających z przepisów art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT wyłączeń obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych), lub

Przykład 64
Podatnik objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF 5 kwietnia 2026 r. wystawił fakturę korygującą do wystawionej na rzecz spółki z o.o. „zwykłej" faktury w postaci elektronicznej. Taką fakturę korygującą podatnik obowiązany jest wystawić jako fakturę ustrukturyzowaną przy użyciu KSeF (lub w tzw. trybie offline24).

2) faktura korygująca jest wystawiana do faktury ustrukturyzowanej (art. 106j ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład 65
Podatnik, który 1 stycznia 2027 r. zostanie objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF, w marcu 2026 r. wystawił „na próbę" fakturę ustrukturyzowaną przy użyciu KSeF. Jeżeli zaistnieje potrzeba skorygowania tej faktury, to fakturę korygującą należy wystawić przy użyciu KSeF (lub w trybie offline24). Będzie tak również, jeżeli faktura korygująca zostanie wystawiona przed końcem 2026 r.

W okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2026 r. podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą wystawiać niektóre faktury w innej formie niż ustrukturyzowana (art. 145n ustawy o VAT). Możliwość ta dotyczy:

- faktur elektronicznych lub faktur w postaci papierowej wystawianych przy zastosowaniu kas rejestrujących,
- uznawanych za tzw. faktury uproszczone paragonów fiskalnych z NIP nabywcy wystawianych na kwoty nieprzekraczające 450 zł (lub 100 euro).

eprasa.pl cf4c572924

Wyjątkowi temu nie towarzyszy wyłączenie obowiązku wystawiania w formie faktur ustrukturyzowanych faktur korygujących. W konsekwencji po objęciu danego podatnika obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF faktury korygujące do tych faktur powinny być wystawiane w formie ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF (chyba że obowiązek ten wyłącza art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT).

Przykład 66
Na początku kwietnia 2026 r. podatnik objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF wystawił na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą paragon z NIP nabywcy na kwotę 300 zł, a więc paragon będący tzw. fakturą uproszczoną. Na początku maja nabywca zwrócił jeden z towarów, których dostawę dokumentował ten paragon. Faktura korygująca musi zostać wystawiona w formie ustrukturyzowanej w trybie online (lub w trybie offline24).

7.1. Powody wystawienia faktur korygujących

Przypadki, w których podatnik wystawia fakturę korygującą, wskazano w przepisach art. 106j ust. 1 ustawy o VAT. I tak, sporządzenie korekty będzie niezbędne, jeżeli po wystawieniu faktury pierwotnej:

- podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, otrzymanych przed dokonaniem transakcji,
- stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

Faktury ustrukturyzowane mogą być korygowane, jednak nie jest technicznie możliwe skorygowanie błędnie wskazanego na fakturze ustrukturyzowanej NIP nabywcy. Przyjąć w związku z tym należy, że w przypadku wystawienia faktury ustrukturyzowanej ze wskazaniem błędnego NIP nabywcy należy:

- wystawić fakturę korygującą zerującą taką fakturę (musi to być faktura ustrukturyzowana, gdyż fakturę korygującą fakturę ustrukturyzowaną wystawia się w postaci faktury ustrukturyzowanej – art. 106j ust. 4 ustawy o VAT), a następnie
- wystawić nową fakturę ze wskazaniem właściwego NIP nabywcy.

Przepisy ustawy o VAT nie wskazują wprost terminu wystawienia faktury korygującej. Określają jedynie okoliczności, w których należy dokonać korekty. Co do zasady przyjmuje się, że faktura korygująca powinna być sporządzona niezwłocznie po ujawnieniu okoliczności będących jej podstawą. Natomiast maksymalny dopuszczalny termin wystawienia faktury korygującej jest wyznaczany upływem terminu przedawnienia się zobowiązania podatkowego wynikającego z faktury pierwotnej. Korekta powinna być więc sporządzona przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

eprasa.pl cf4c572924

7.2. Treść faktur korygujących według struktury FA(3)

Od 1 lutego 2026 r. faktury ustrukturyzowane wystawiane są przy użyciu struktury logicznej FA(3). Struktura ta stosowana jest do wystawiania wszystkich faktur korygujących, w tym faktur korygujących wystawianych do faktur ustrukturyzowanych wystawionych przy użyciu poprzednio obowiązujących struktur logicznych FA(1) lub FA(2). Wynika to wprost z treści Broszury informacyjnej dotyczącej struktury logicznej FA(3), gdzie przeczytać można, że:

MF *(...) strukturę logiczną e-faktury w wersji FA(3) wykorzystuje się także do wystawienia (od 1 lutego 2026 r.) (...) faktur korygujących, w sytuacji gdy faktura pierwotna, której dotyczy faktura korygująca, została wystawiona przed 1 lutego 2026 r. przy użyciu struktury FA(2) lub FA(1).*

7.2.1. Oznaczenia dotyczące faktur korygujących wystawianych w KSeF

Jednym z pól struktury logicznej FA(3) jest pole RodzajFaktury. Jest to pole obowiązkowe. W przypadku faktur korygujących w polu tym wskazane powinno być jedno z trzech oznaczeń, tj.:

- oznaczenie „KOR" – jest to najczęściej stosowane oznaczenie, gdy nie ma zastosowania jedno z dwóch pozostałych oznaczeń; oznaczenie to stosowane jest również w przypadku wystawienia faktury korygującej do faktury uproszczonej, o której mowa w art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT;
- oznaczenie „KOR_ZAL" – oznaczenie to jest stosowane w przypadku faktury korygującej fakturę zaliczkową;
- oznaczenie „KOR_ROZ" – oznaczenie to stosowane jest w przypadku faktury korygującej fakturę rozliczeniową wystawioną, gdy faktury zaliczkowe nie objęły 100% ceny.

7.2.2. Zasady korygowania wierszy (pozycji) faktury w KSeF

Z części II Podręcznika KSeF 2.0 wynika, że w przypadku korygowania danych kwotowych zawartych w poszczególnych pozycjach (wierszach) faktury, względnie pozycji (wierszy) zamówienia faktury zaliczkowej stosowane mogą być trzy metody korekty. Są to:

1) korygowanie przez różnicę,

2) korygowanie z wykorzystaniem znacznika StanPrzed,

3) korygowanie przez storna.

We wszystkich tych trzech metodach, wystawiając fakturę korygującą, podatnik może wykorzystać pole „UU_ID" – uniwersalny unikalny numer wiersza faktury. Jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) funkcjonalność tego pola umożliwia jednoznaczne powiązanie wiersza faktury korygującej z wierszem faktury korygowanej, pod warunkiem, że numer*

eprasa.pl cf4c572924

ten nadawany jest wierszowi już w fakturze pierwotnej. Wykorzystanie tego pola umożliwia łatwe korygowanie np. błędu w nazwie towaru, zawartej w fakturze korygowanej, poprzez podanie w wierszu faktury korygującej m.in. tego numeru. Niezbędne jest zapewnienie unikalności numeru wiersza w ramach wszystkich faktur danego podatnika lub wszystkich faktur danego podatnika w danym systemie do fakturowania. Wykorzystanie tej funkcjonalności jest dobrowolne.

Ad 1. Korygowanie przez różnicę

W przypadku korygowania przez różnicę, jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) jednemu wierszowi faktury korygowanej odpowiada jeden wiersz na fakturze korygującej. Kwota wynikająca z takiego wiersza jest kwotą różnicy w stosunku do wartości zawartej w fakturze pierwotnej. Przykładem takiego sposobu korygowania jest całkowity zwrot towaru, gdzie ujemna wartość wiersza zeruje wartość wykazaną w fakturze pierwotnej.*

Ad 2. Korygowanie z wykorzystaniem znacznika StanPrzed

Korygowanie z wykorzystaniem znacznika StanPrzed, jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) umożliwia czytelną prezentację danych dla każdego przypadku korekty. Zalecana jest szczególnie w przypadku całkowitej zmiany stawki VAT lub zmiany kursów walut.*

W takim przypadku jednemu wierszowi faktury korygowanej odpowiadają dwa wiersze faktury korygującej. Pierwszy z wierszy zawiera dane w stanie przed korektą i opatrywany jest znacznikiem StanPrzed. Jest to osobne pole w wierszu przyjmujące w takim przypadku wartość „1". Drugi z wierszy zawiera prawidłowe dane po korekcie.

Na potrzeby obliczania kwot podsumowania wartość wiersza oznaczonego znacznikiem StanPrzed przyjmuje znak przeciwny (tzn., że dodatnie wartości „stanu przed" są traktowane jako ujemne). Wiersze dla „stanu przed" i „stanu po" posiadają odrębną numerację.

Ad 3. Korygowanie poprzez storno

Korygowanie faktur może być również dokonywane przez storna. Jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) jest to metoda podobna do metody wykorzystującej znacznik StanPrzed, ale zamiast jego stosowania wiersz odnoszący się do stanu przed korektą prezentowany jest ze znakiem przeciwnym. Wiersz faktury pierwotnej (o wartości dodatniej) prezentowany jest w fakturze korygującej z wartością ujemną. W celu jej uzyskania prezentuje się ujemną ilość lub ujemną cenę jednostkową.*

eprasa.pl cf4c572924

7.2.3. Elementy Podmiot1K i Podmiot2K w fakturach korygujących

Ważnymi elementami, w przypadku wystawiania faktur korygujących, są sekcje Podmiot1K oraz Podmiot2K.

Dane sprzedawcy. W sekcji Podmiot1K podaje się dane identyfikacyjne i adresowe sprzedawcy, jeśli uległy one zmianie, choćby częściowo w stosunku do danych zawartych w fakturze pierwotnej. Jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) w takim przypadku w Podmiot1K należy podać pełne dane sprzedawcy występujące na fakturze korygowanej (pierwotnej). Poprawne dane (po korekcie) należy umieścić natomiast w części Podmiot1 faktury korygującej. Podmiot1K nie dotyczy przypadku korekty błędnego NIP występującego na fakturze pierwotnej – wówczas wymagana jest korekta faktury do wartości zerowych. Do wystawienia faktury z błędnym NIP może dojść wyłącznie w przypadku, gdy wystawca faktury posiadał uprawnienia do wystawiania faktur w imieniu różnych podatników (tzn. posiadał uprawnienia do kilku kontekstów) i wystawił ją w kontekście podatnika, do którego posiadał uprawnienia, ale który faktycznie nie dokonał danej sprzedaży (sprzedaży dokonał inny podatnik, do którego posiada uprawnienia).*

Dane nabywcy. Z kolei w sekcji Podmiot2K podaje się dane identyfikacyjne i adresowe nabywcy, w przypadku korekty danych nabywcy występującego jako Podmiot2 lub dodatkowego nabywcy występującego jako Podmiot3. Jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0, w sekcji tej:

MF *(...) należy podać pełne dane tego podmiotu występujące na fakturze korygowanej (pierwotnej). Korekcie nie podlegają błędne numery identyfikujące nabywcę oraz dodatkowego nabywcę. W przypadku korygowania pozostałych danych nabywcy lub dodatkowego nabywcy, wskazany numer identyfikacyjny powinien być tożsamy z numerem w części Podmiot2 (względnie Podmiot3) faktury korygującej.*

Zauważyć przy tym należy, że struktura FA(3) pozwala na podawanie w treści faktury danych więcej niż jednego nabywcy. Dlatego sekcja Podmiot2K może wystąpić w treści faktury korygującej wielokrotnie (w celu podania danych wielu nabywców występujących w fakturze pierwotnej). W celu umożliwienia powiązania danych nabywcy po korekcie występujących w części Podmiot2 (względnie Podmiot3) z danymi w stanie przed korektą, wskazanych w sekcjach Podmiot2K, wprowadzono pole „IDNabywcy". Jak czytamy w części II Podręcznika KSeF 2.0:

MF *(...) jest to unikalny klucz powiązania danych nabywcy, stosowany na potrzeby wystawienia danej faktury korygującej. Pole występuje wyłącznie w fakturach korygujących, w których ulegają zmianie dane nabywcy (wypełniona sekcja Podmiot2K). Jest to dowolny unikalny ciąg znaków (maksymalnie 32 znaki).*

eprasa.pl cf4c572924

7.3. Zbiorcza faktura korygująca

Ustawodawca przewidział również możliwość wystawiania tzw. zbiorczych faktur korygujących, odnoszących się do większej liczby faktur pierwotnych.

7.3.1. Faktury korygujące, gdy udzielono rabatu

Regulacje dotyczące zasad wystawiania zbiorczych faktur korygujących zawarto w art. 106j ust. 3 ustawy o VAT. Sporządzanie zbiorczych faktur korygujących ma zastosowanie w przypadkach, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny do wszystkich dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie. Taka faktura korygująca, oprócz standardowych danych zamieszczanych w korekcie, powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnoszą się udzielany opust lub udzielana obniżka.

Zbiorcza faktura korygująca nie musi obejmować wszystkich dostaw i usług wykonanych w danym okresie na rzecz nabywcy. Wtedy trzeba wskazać nazwy towarów i usług objętych korektą.

Zbiorcza faktura musi zawierać numery wszystkich korygowanych faktur. Niezależnie od tego, czy korekta obejmuje wszystkie transakcje z jednym kontrahentem z danego okresu czy tylko ich część, podatnik był i nadal jest uprawniony do wystawienia zbiorczej faktury korygującej. W pierwszym przypadku skorzysta jednak z uproszczenia polegającego na niezamieszczaniu w fakturze korygującej nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą. W pozostałych sytuacjach uproszczenie to nie może być stosowane.

7.3.2. Zbiorcza faktura korygująca wystawiona z innego powodu niż udzielenie rabatu

Powstaje pytanie, czy można wystawić zbiorczą fakturę korygującą, gdy podstawą jej wystawienia nie jest rabat, tylko inna przyczyna.

Konstrukcja art. 106j ust. 3 ustawy o VAT budzi pewne wątpliwości dotyczące wystawiania zbiorczych faktur korygujących w przypadkach innych niż udzielenie opustu lub obniżki ceny. Jednak organy podatkowe tak jak przed zmianą przepisów potwierdzają możliwość wystawiania zbiorczych faktur korygujących z przyczyn innych niż udzielenie rabatu, tylko takie faktury muszą mieć wszystkie dane, jak pojedyncze faktury korygujące (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 lutego 2022 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.822.2021.2.WH, oraz z 24 sierpnia 2022 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.389.2022.2.JSZ).

7.4. Noty korygujące

Od 1 lutego 2026 r. nabywca nie może wystawiać not korygujących, aby skorygować drobny błąd. Nota korygująca była wystawiana przez nabywcę towaru lub usługi

eprasa.pl cf4c572924

w przypadku, gdy stwierdził on, że w otrzymanej fakturze wystąpiła pomyłka wiążąca się w szczególności z określeniem daty transakcji, danych sprzedawcy, nabywcy lub oznaczeniem towaru bądź usługi. Po wprowadzeniu KSeF wszystkie błędy korygujemy fakturami korygującymi.

7.5. Anulowanie faktury

Żaden przepis ustawy o VAT ani rozporządzeń wykonawczych do niej nie reguluje kwestii anulowania faktury. W praktyce podatkowej ukształtował się jednak pogląd, że anulowanie faktury jest dopuszczalne, pod warunkiem że nie została ona wprowadzona do obrotu. Jeżeli tak jest, to uznaje się, że nie ma konieczności poprawiania błędów przez wystawienie faktury korygującej, lecz dopuszczalne jest anulowanie faktury sprowadzające się do przekreślenia obu egzemplarzy faktury oraz dokonania na nich adnotacji uniemożliwiających ich powtórne wykorzystanie.

Zatem anulowanie faktury VAT jest dopuszczalne przy zachowaniu łącznie dwóch warunków:

- anulować można jedynie fakturę wystawioną w związku z transakcją, która faktycznie nie miała miejsca (czyli faktura taka nie dokumentuje sprzedaży),
- można anulować tylko tę fakturę, której nie wprowadzono do obrotu, czyli nie wręczono jej skutecznie nabywcy.

Po wprowadzeniu KSeF instytucja anulowania traci na znaczeniu. Faktury wysłanej do KSeF nie można anulować.

8. Przechowywanie faktur

Podatnicy są obowiązani przechowywać ewidencje prowadzone dla celów rozliczania podatku oraz wszystkie dokumenty, w szczególności faktury, związane z tym rozliczaniem, do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie muszą natomiast przechowywać faktur ustrukturyzowanych. Będą przechowywane w KSeF przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione. Jeżeli gwarantowany ustawowo okres przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF będzie niewystarczający dla podatnika, to będzie mógł dalej przechowywać faktury ustrukturyzowane poza KSeF – do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dlatego w przypadku faktur wystawianych i otrzymywanych za pomocą KSeF nie będzie możliwości ich zaginięcia. W związku z tym nie będą do nich wystawiane duplikaty.

9. Dokumenty, które można uznać za faktury

W § 3 rozporządzenia w sprawie faktur zostały określone dokumenty uznawane za faktury, a w konsekwencji uprawniające do odliczenia podatku naliczonego (jeśli określają taki podatek). Jedną z grup takich dokumentów, zgodnie z § 3 pkt 1 rozporządze-

eprasa.pl cf4c572924

nia w sprawie faktur, są bilety jednorazowe wydawane przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób, między innymi, kolejami normalnotorowymi. Za fakturę uznaje się jednak tylko takie bilety kolejowe, które zawierają następujące dane:

a) nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
b) numer i datę wystawienia biletu,
c) kwotę należności wraz z podatkiem,
d) kwotę podatku.

Nie ma znaczenia, na jaką odległość bilet dokumentuje podróż, aby mógł być uznany za fakturę.

Natomiast w przypadku przejazdów taksówkami – podatnicy, którzy zamierzają odliczyć podatek naliczony związany z takimi przejazdami, muszą domagać się faktur od taksówkarzy, gdy otrzymają paragony bez NIP albo paragony z NIP, ale na kwotę powyżej 450 zł.

Również nie istnieje możliwość odliczenia podatku naliczonego na podstawie biletów z parkometru. Dokumenty te nie zostały wymienione w § 3 rozporządzenia w sprawie faktur, a w konsekwencji nie są uważane za faktury i nie uprawniają do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 maja 2016 r., sygn. IBPP3/4512-199/16/KG).

10. Terminy fakturowania

Termin fakturowania sprzedaży określa art. 106i ust. 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym fakturę wystawia się:

- nie wcześniej niż 60 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, chyba że zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy, w przypadku towarów i usług rozliczanych według zasad określonych w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (m.in. dostawa mediów, najem),
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę.

Faktura może dokumentować „zbiorczo" kilka odrębnych dostaw towarów lub usług dokonanych w trakcie miesiąca, jeżeli zostanie wystawiona nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano towar lub wykonano usługę.

Przykład 67
Podatnik prowadzi hurtownię artykułów instalacyjno-sanitarnych. W dniach 6 i 15 czerwca dokonał dwóch dostaw towarów dla firmy Alfa. Dodatkowo w dniach 18–28 czerwca przedsiębiorca świadczył dla firmy Alfa odpłatną usługę udostępnienia personelu kierowniczego. Podatnik dla każdej z tych czynności może wystawić firmie Alfa odrębną fakturę. Może też wystawić jedną fakturę za wszystkie czynności wykonane w czerwcu. Musi je wystawić najpóźniej 15 lipca.

eprasa.pl cf4c572924

10.1. Termin udokumentowania otrzymanej zaliczki

Fakturę potwierdzającą otrzymanie zaliczki wystawia się:
- nie wcześniej niż 60 dnia przed jej otrzymaniem,
- nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę.

Przykład 68
5 czerwca podatnik otrzymał zaliczkę na poczet dostawy towarów, którą wpłacił inny podmiot gospodarczy. Zaliczka powoduje powstanie obowiązku podatkowego w dacie jej otrzymania. Podatnik może wystawić fakturę do 15 lipca.

10.2. Szczególne terminy wystawiania faktur

Szczególne terminy rozliczenia VAT i fakturowania dotyczą przede wszystkim świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, dostawy mediów i świadczenia usług związanych z mediami, świadczenia usług najmu oraz niezwróconych w terminie opakowań zwrotnych.

W przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych na rzecz podatników fakturę wystawia się nie wcześniej niż 60 dnia przed wykonaniem usług i nie później niż 30 dnia od dnia wykonania usług (art. 106i ust. 3 pkt 1 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT). Dla tych usług obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj.:
- w dniu wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT) lub
- 30 dnia od dnia wykonania usługi – jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT).

Dotyczy to jednak przypadków, gdy nabywcą jest podatnik. Jeśli nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności, to usługi budowlane rozliczamy na zasadach ogólnych, tj. z chwilą jej wykonania, a fakturę wystawiamy na żądanie nabywcy.

Przykład 69
Podatnik wykonał usługę budowlaną na rzecz innego podatnika 25 lipca 2026 r. Usługa została zafakturowana 13 sierpnia 2026 r. Wykonawca otrzymał zapłatę w dwóch ratach, tj. 20 sierpnia i 2 września 2026 r. Obowiązek podatkowy powstał w dniu wystawienia faktury (13 sierpnia 2026 r.) w odniesieniu do całej wartości sprzedaży.

Szczególny moment powstania obowiązku podatkowego i dokumentowania fakturą dotyczy również czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, a mianowicie:
- dostaw energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych,
- świadczenia usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (chodzi m.in. o usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody za po-

eprasa.pl cf4c572924

średnictwem sieci wodociągowych, usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków, usługi zamiatania śmieci i usuwania śniegu, pozostałe usługi sanitarne),
- świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- świadczenia usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

W przypadku wymienionych czynności zasadą jest, że fakturę wystawia się nie wcześniej niż 60 dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi i nie później niż z upływem terminu płatności (art. 106i ust. 3 pkt 4 i ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT). Jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy, wówczas wystawca faktury nie jest ograniczony jakimkolwiek terminem początkowym wystawienia faktury, wobec czego może ją wystawić np. na kilka miesięcy wcześniej. Dla tych usług obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj.:
- w dniu wystawienia faktury (art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT) lub
- z upływem terminu płatności – jeśli podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT). Termin ten obowiązuje też w przypadku, gdy usługi są świadczone na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności.

Przykład 70
W lipcu podatnik będzie świadczył usługę najmu lokalu biurowego. Zgodnie z umową najmu termin płatności za usługę przypada 15 lipca. Wobec tego fakturę za usługę najmu świadczoną w lipcu wynajmujący powinien wystawić najpóźniej 15 lipca. Podatnik wystawi ją z opóźnieniem, tj. 1 sierpnia. Opóźnienie w wystawieniu faktury nie spowoduje „przesunięcia" terminu jej rozliczenia w deklaracji VAT. Dla usługi najmu lokalu biurowego świadczonej w lipcu i udokumentowanej fakturą wystawioną w sierpniu (z opóźnieniem) obowiązek podatkowy powstanie w dniu, w którym upłynął termin płatności za świadczoną usługę (15 lipca). Podatnik musi rozliczyć VAT od tej transakcji w deklaracji VAT za lipiec.

Fakturę dokumentującą kwotę należności z tytułu niezwrócenia przez odbiorcę opakowań zwrotnych wystawia się nie później niż siódmego dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania. Jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania, fakturę wystawia się nie później niż 60 dnia od dnia wydania opakowania (art. 106i ust. 5 ustawy o VAT).

Natomiast w przypadku świadczenia usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, fakturę wystawia się nie później niż 28 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano tę usługę (§ 6 rozporządzenia w sprawie faktur).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XI

Kasa rejestrująca

(art. 111, 111a, 111b, 145a, 145b ustawy o VAT)

Podatnik, który prowadzi sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (dalej: osoby prywatne lub konsumenci), zwykle ma obowiązek zaewidencjonowania obrotu oraz kwoty podatku należnego za pomocą kasy rejestrującej, chyba że może korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej.

1. Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej

Od 1 stycznia 2025 r. obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących – Dz.U. z 2024 r. poz. 1902 ze zm. (dalej: rozporządzenie w sprawie zwolnień z kas rejestrujących), które określa zakres zwolnień z obowiązku ewidencjonowania w latach 2025–2027.

Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej w latach 2025–2027.

Lp.	Rodzaj zwolnień	Warunki korzystania ze zwolnień	
		Kontynuujący w danym roku sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności	Rozpoczynający sprzedaż w danym roku na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności
1	2	3	4
1.	Zwolnienie przedmiotowe	Jeśli będzie wykonywał czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.	Jeśli będzie wykonywał czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
2.	Zwolnienie podmiotowe	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników, którzy rozpoczęli w poprzednim roku dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20 000 zł. Zwolnienie nie przysługuje podatnikom, którzy w poprzednim roku byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania. **Uwaga** Do limitu nie należy wliczać obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z tytułu dostawy nieruchomości. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20 000 zł.	Jeśli obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, przewidywany przez podatnika, nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w roku, kwoty 20 000 zł. **Uwaga** Do limitu nie należy wliczać obrotu z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, oraz z tytułu dostawy nieruchomości. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył limit obrotu z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, obliczony w proporcji do okresu wykonywania tych czynności.
3.	Zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe	Jeśli dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, wymienione w części I załącznika do rozporzą-	Jeśli będą dokonywać dostawy towarów lub świadczyć usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
		dzenia, oraz w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, był w poprzednim roku wyższy niż 80% oraz w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku nie osiągnęli udziału procentowego obrotu równego 80% albo niższego niż 80%. Zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%.	rolników ryczałtowych i jeśli przewidywany przez podatnika udział procentowy obrotu wymienionego w części I załącznika do rozporządzenia w całkowitym obrocie: a) za okres pierwszych sześciu miesięcy wykonywania tych czynności, b) za okres do końca roku, w przypadku gdy okres wykonywania tych czynności w roku podatkowym jest krótszy niż sześć miesięcy – będzie wyższy niż 80%. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, u których udział procentowy obrotu w okresie pierwszych sześciu miesięcy jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym upłynął ten okres (zwolnienie do 31 sierpnia). W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, u których udział procentowy obrotu za okres do końca tego roku jest równy 80% albo niższy niż 80%, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego (zwolnienie do 28 lutego następnego roku).

Przewidziano także specjalne zwolnienie dla jednostek samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanych przez ich jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o centralizacji VAT. Zwolnienie przysługuje jednostce samorządu terytorialnego w zakresie czynności wykonywanej przez jej jednostki organizacyjne:

- które na 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji VAT; zwolnienie na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o centralizacji VAT przysługiwało JST, które scentralizowały rozliczenia przed 1 stycznia 2017 r., jeśli ich jednostki w dniu poprzedzającym dzień centralizacji były zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej;

eprasa.pl cf4c572924

- jeżeli ich jednostki organizacyjne na 31 grudnia 2016 r. korzystały ze zwolnienia z takiego obowiązku.

W § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących został zamieszczony wykaz towarów i usług, których świadczenie musi zostać zaewidencjonowane na kasie rejestrującej.

Towary i usługi podlegające bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania

Lp.	Rodzaj towarów
1	2
1.	Gaz płynny
2.	Części do silników (CN 8409 91 00 i 8409 99 00)
3.	Silniki do napędu pojazdów i motocykli, silniki spalinowe tłokowe z zapłonem iskrowym i samoczynnym do różnego rodzaju jednostek, w tym motocykli (CN 8407 i 8408)
4.	Nadwozia do pojazdów silnikowych (CN 8707)
5.	Przyczepy i naczepy (CN 8716 10, 8716 31 00, ex 8716 39, 8716 40 00), kontenery (CN 8609 00)
6.	Części przyczep, naczep i pozostałych pojazdów bez napędu mechanicznego (CN 8716 90)
7.	Części i akcesoria do pojazdów silnikowych (CN 8708, 9401 99 20 i 9401 99 80), to jest do: ■ ciągników, ■ pojazdów silnikowych do przewozu dziesięciu lub więcej osób z kierowcą, ■ samochodów i pozostałych pojazdów silnikowych przeznaczonych zasadniczo do przewozu osób, włącznie z samochodami osobowo-towarowymi (kombi) oraz samochodami wyścigowymi, ■ pojazdów silnikowych do transportu towarów, ■ pojazdów silnikowych specjalnego przeznaczenia, innych niż te zasadniczo przeznaczone do przewozu osób lub towarów, w szczególności: pojazdów pogotowia technicznego, dźwigów samochodowych, pojazdów strażackich, betoniarek samochodowych, zamiatarek, polewaczek, przewoźnych warsztatów, ruchomych stacji radiologicznych ■ z wyłączeniem motocykli.
8.	Komputery stacjonarne i przenośne, w tym laptopy i tablety, oraz urządzenia peryferyjne do nich, konsol do gier, części do komputerów i konsol
9.	Wyroby elektroniczne, w tym odbiorniki telewizyjne i radiowe, gramofony, głośniki, telefony, w tym smartfony, smartwatche, anteny, wyświetlacze, monitory, aparaty do zapisu lub odtwarzania obrazu i dźwięku, nawigacji, urządzenia pamięci trwałej, taśmy, dyski, urządzenia alarmowe

eprasa.pl cf4c572924

1	2
10.	Wyroby optyczne, w tym lornetki, lunety, rzutniki
11.	Silniki elektryczne, prądnice i transformatory
12.	Sprzęt fotograficzny, w tym cyfrowe i konwencjonalne aparaty fotograficzne, soczewki, obiektywy, kamery, projektory filmowe
13.	Wyroby z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali, których dostawa nie może korzystać ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług
14.	Zapisane i niezapisane nośniki danych cyfrowych i analogowych
15.	Wyroby przeznaczone do użycia, oferowane na sprzedaż lub używane jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na kod CN
16.	Wyroby tytoniowe (CN 2401, 2402, 2403), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
17.	Napoje alkoholowe o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, napoje alkoholowe będące mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (bez względu na kod CN), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
18.	Perfumy i wody toaletowe (CN 3303 00 10, 3303 00 90), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
19.	Wyroby klasyfikowane do CN 2404 i 8543 40 00, przeznaczone do palenia lub do wdychania bez spalania, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów
20.	Wyroby zawierające w swym składzie alkohol etylowy o objętościowej mocy powyżej 50% objętości, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, w tym rozpuszczalniki, płyny odkażające, rozcieńczalniki farb, płyny do odmrażania
21.	Węgiel, brykiety i podobne paliwa stałe wytwarzane z węgla, węgiel brunatny, koks i półkoks, przeznaczony do celów opałowych, z wyjątkiem dostaw: ■ tych towarów dokonywanych przez przedsiębiorstwo górnicze, w tym kopalnię, jeżeli dostawa ta w całości zostanie udokumentowana fakturą oraz ■ węgla kamiennego przez gminę nabytego z przeznaczeniem do sprzedaży dla gospodarstw domowych w ramach zakupu preferencyjnego.
22.	Od 1 kwietnia 2027 r. dostawy towarów przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) i wydają towar, z wyjątkiem: ■ dostaw dokonywanych przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie i nie posiadają stałego zasilania elektrycznego, a towar jest wydawany mechanicznie bez użycia prądu ■ przypadków, gdy przedmiotem dostawy jest energia elektryczna.

eprasa.pl cf4c572924

Lp.	Rodzaj usług
1	2
1.	Przewozy pasażerskie w samochodowej komunikacji, z wyłączeniem przewozów wymienionych w poz. 15 i 16 załącznika do rozporządzenia
2.	Usługi taksówek (PKWiU 49.32.11.0), z wyłączeniem wynajmu samochodów osobowych z kierowcą
3.	Usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania
4.	Usługi w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów
5.	Usługi w zakresie badań i przeglądów technicznych pojazdów
6.	Usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów, z wyłączeniem usług świadczonych przez osoby wymienione w poz. 51 załącznika do rozporządzenia
7.	Usługi prawnicze, z wyłączeniem usług określonych w poz. 31 załącznika do rozporządzenia
8.	Usługi doradztwa podatkowego
9.	Klasyfikowane jako usługi związane z wyżywieniem (PKWiU ex 56.10, 56.21, ex 56.29, ex 56.30): 1) usługi świadczone przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz 2) usługi przygotowywania żywności dla odbiorców zewnętrznych (catering)
10.	Usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetologiczne
11.	Usługi w zakresie wstępu na przedstawienia cyrkowe
12.	Usługi w zakresie wstępu do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na dyskoteki, sale taneczne
13.	Usługi mycia, czyszczenia samochodów i podobne usługi (PKWiU 45.20.30.0)
14.	Od 1 kwietnia 2026 r. usługi parkingu samochodów i innych pojazdów, z wyjątkiem usług świadczonych na rzecz pracowników oraz przez: ■ spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali; ■ spółdzielnie mieszkaniowe oraz wspólnoty mieszkaniowe na rzecz podmiotów zamieszkujących na ich terenie na podstawie:

eprasa.pl cf4c572924

1	2
	a) umowy najmu lub b) umowy dzierżawy, lub c) innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej – lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe
15.	Od 1 kwietnia 2026 r. usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej), gdy dotyczą transportu pasażerskiego, z wyjątkiem usług transportowych, gdy sprzedaż biletów w publicznym transporcie zbiorowym odbywa się przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność. W pozostałym zakresie od 1 kwietnia 2027 r., z wyjątkiem usług: ■ parkingowych świadczonych na rzecz pracowników przez spółdzielnie i wspólnoty na zasadach wskazanych w poz. 38 załącznika do rozporządzenia, ■ finansowych.

Wyłączenia te nie mają zastosowania, czyli można korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie, do dostawy:

1) towarów wymienionych w pkt 2–14 tabeli, dokonywanej przez podatnika na rzecz jego pracowników,
2) towarów wymienionych w pkt 2–14 tabeli, dokonywanej przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe,
3) towarów wymienionych w pkt 2–14 tabeli, dokonywane przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali,
4) towarów wymienionych w tabeli, rozliczanej w procedurze szczególnej OSS lub procedurze SME w Polsce,
5) na odległość towarów importowanych, wymienionych w tabeli, rozliczanej w procedurze szczególnej IOSS.

Natomiast w przypadku usług wymienionych w tabeli zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania może mieć zastosowanie do usług:

1) rozliczanych w procedurach szczególnych (unijna i nieunijna procedura OSS, o których mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7 ustawy o VAT),
2) refakturowanych przez podatnika na rzecz jego pracowników,
3) refakturowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe,
4) refakturowanych przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali.

Dodatkowo ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie mogą korzystać usługi:

eprasa.pl cf4c572924

- w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- prawnicze,
- doradztwa podatkowego

wykonywane:

- na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli świadczący usługę otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła;
- przy wykorzystaniu środków porozumiewania się na odległość, lub których rezultat jest przekazywany wyłącznie przy wykorzystaniu tych środków.

Ze zwolnienia korzystają również usługi przygotowania posiłków sprzedawanych na pokładach samolotów lub w stołówkach prowadzonych przez placówki oświatowe, gdy posiłki są sprzedawane na rzecz uczniów i nauczycieli.

1.1. Sprzedaż środka trwałego a prawo do stosowania zwolnień

Podatnik może co do zasady korzystać ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów. Przewidziano również zwolnienia dla czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia w sprawie zwolnień, bez względu na wartość obrotu (§ 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących). W poz. 50 załącznika do tego rozporządzenia jest wskazana dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, jeżeli czynności te w całości zostały udokumentowane fakturą.

Dlatego gdy sprzedaż zostanie udokumentowana fakturą, jest zwolniona z obowiązku zaewidencjonowania jej na kasie rejestrującej.

Ponadto wartości tej sprzedaży nie wlicza się, ustalając limit zwolnienia podmiotowego z obowiązku ewidencjonowania. Dotyczy to zarówno samej sprzedaży, jak i zaliczek na poczet tej sprzedaży. Należy pamiętać, że zwolnienie nie będzie miało zastosowania, mimo że przedmiotem sprzedaży będą środki trwałe, jeśli będą to towary wymienione w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień. Wyjątkiem będzie sytuacja, gdy towary te będą sprzedawane pracownikowi.

Ponadto należy zauważyć, że ze zwolnienia mogą korzystać również podatnicy, którzy nie dokonują odpisów amortyzacyjnych ze względu na sposób rozliczenia podatku dochodowego. Istotne jest jedynie to, czy te towary są zaliczane przez podatnika do środków trwałych.

eprasa.pl cf4c572924

2. Rodzaje kas, które można stosować do ewidencjonowania

Podatnik dokonujący sprzedaży towarów i usług na rzecz konsumentów, który nie korzysta ze zwolnień z obowiązku stosowania kasy rejestrującej, ewidencjonuje sprzedaż za pomocą tej kasy.

Podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży z zastosowaniem czterech rodzajów kas rejestrujących, tj.:

1) kas online, czyli kas rejestrujących, które zapewnią prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwią połączenie i przesyłanie danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;

Czynności, które muszą być obowiązkowo ewidencjonowane przy użyciu kas online

Lp.	Wykaz czynności
1.	świadczenie usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów
2.	świadczenie usług: ■ naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania oraz ■ wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych i motorowerów
3.	sprzedaż benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych
4.	świadczenie usług związanych z wyżywieniem przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo
5.	świadczenie usług w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania
6.	sprzedaż węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych
7.	świadczenie usług fryzjerskich
8.	świadczenie usług kosmetycznych i kosmetologicznych
9.	świadczenie usług budowlanych
10.	świadczenie usług w zakresie opieki medycznej przez lekarzy i lekarzy dentystów
11.	świadczenie usług prawniczych
12.	świadczenie usług związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej – wyłącznie w zakresie wstępu
13.	sprzedaż TAX FREE

eprasa.pl cf4c572924

2) kas z elektronicznym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;

3) kas z papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas;

4) kas wirtualnych w postaci oprogramowania w przypadku podatników świadczących usługi lub dostawy towarów określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2268 ze zm.).

Rodzaje czynności, które mogą być ewidencjonowane przy użyciu kas w formie oprogramowania

Lp.	Kasy rejestrujące mające postać oprogramowania mogą być używane przez podatników w odniesieniu do następujących czynności:
1	2
1.	usług przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, z wyjątkiem przewozu okazjonalnego, o którym mowa w art. 18 ust. 4b pkt 2 ustawy z 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1539)
2.	usług wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.12.0)
3.	usług związanych z przeprowadzkami, świadczonych na rzecz gospodarstw domowych (PKWiU 49.42.11.0)
4.	usług transportu drogowego pasażerskiego pojazdami napędzanymi siłą mięśni ludzkich lub ciągnionymi przez zwierzęta (PKWiU 49.39.35.0)
5.	usług transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, międzymiastowego, ogólnodostępnego (PKWiU 49.39.11.0)
6.	usług transportu drogowego pasażerskiego, rozkładowego, miejskiego i podmiejskiego (PKWiU 49.31.21.0)
7.	usług transportu kolejowego pasażerskiego, miejskiego i podmiejskiego (PKWiU 49.31.10.0)
8.	usług transportu kolejowego pasażerskiego międzymiastowego (PKWiU 49.10)
9.	usług transportu pasażerskiego, kolejkami linowymi naziemnymi, kolejkami linowymi i wyciągami narciarskimi (PKWiU 49.39.20.0)
10.	usług transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.10.11.0)

eprasa.pl cf4c572924

1	2
11.	usług transportu morskiego i przybrzeżnego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.10.12.0)
12.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego, promowego (PKWiU 50.30.11.0)
13.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego wycieczkowcami (PKWiU 50.30.12.0)
14.	usług transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego łodziami wycieczkowymi (PKWiU 50.30.13.0)
15.	usług pozostałego transportu wodnego śródlądowego pasażerskiego (PKWiU 50.30.19.0)
16.	usług transportu lotniczego regularnego krajowego pasażerskiego (PKWiU 51.10.11.0)
17.	usług transportu lotniczego nieregularnego krajowego pasażerskiego, z wyłączeniem w celach widokowych (PKWiU 51.10.12.0)
18.	usług hotelarskich i podobnych usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU 55.10)
19.	usług obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania (PKWiU 55.20)
20.	usług świadczonych przez pola kempingowe (włączając pola dla pojazdów kempingowych) i pola namiotowe (PKWiU 55.30)
21.	pozostałych usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU 55.90)
22.	usług restauracji i pozostałych placówek gastronomicznych (PKWiU 56.10)
23.	usług przygotowywania i dostarczania żywności (katering) dla odbiorców zewnętrznych (PKWiU 56.21)
24.	pozostałych usług gastronomicznych (PKWiU 56.29)
25.	usług przygotowywania i podawania napojów (PKWiU 56.30)
26.	sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych
27.	usług mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług (PKWiU 45.20.30.0)
28.	dostawy towarów i świadczenia usług przez ochotnicze straże pożarne w rozumieniu ustawy z 17 grudnia 2021 r. o ochotniczych strażach pożarnych

eprasa.pl cf4c572924

1	2
29.	dostaw towarów i świadczenia usług przez koła gospodyń wiejskich w rozumieniu ustawy z 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich
30.	dostaw towarów przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) i wydają towar
31.	świadczenia usług przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej)
32.	świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów drogą elektroniczną, w tym przy użyciu aplikacji mobilnej lub przeglądarki internetowej

Należy pamiętać, że możliwy jest zakup kas, które mają ważne potwierdzenia o spełnieniu przez nie wymaganych przepisami funkcji, kryteriów i warunków technicznych. Dlatego nie kupimy już i nie zainstalujemy kasy z papierowym oraz elektronicznym zapisem kopii.

3. Korekta sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej

Konieczność korekty sprzedaży zaewidencjonowanej wcześniej za pomocą kasy rejestrującej może wynikać przykładowo ze zwrotu towaru, obniżenia ceny z powodu uznania reklamacji czy udzielenia rabatu potransakcyjnego, a także potrzeby sprostowania błędów. W przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej za pomocą kasy rejestrującej podatnik nie ma możliwości wystawienia w związku z nią korekty paragonu fiskalnego. Nie oznacza to jednak, że jest on pozbawiony prawa do korekty. Istotą prawidłowego rozliczenia korekty sprzedaży zarejestrowanej na kasie fiskalnej jest jej należyte udokumentowanie.

Skoro kasa rejestrująca, po wydrukowaniu paragonu fiskalnego, nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej, to korekta powinna być dokonana za pomocą innych ewidencji lub urządzeń księgowych. Na szczegółowy sposób postępowania w zakresie dokumentowania korekty obrotu zaewidencjonowanego za pomocą kasy rejestrującej, dokonanej na skutek zwrotu towaru, uznania reklamacji oraz pomyłek, wskazują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. poz. 845; dalej: rozporządzenie w sprawie kas). W ten sam sposób zostały uregulowane zasady korekt dla kas wirtualnych w rozporządzeniu MF z 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania

eprasa.pl cf4c572924

(Dz.U. poz. 861; dalej rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania).

3.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji

Zwroty towarów nie podlegają ponownemu zaewidencjonowaniu. Jeśli sprzedawca przyjął zwrot towaru lub uznał reklamację, co skutkowało zwrotem całości lub części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, to zdarzenia te, powodujące korektę zmniejszającą sprzedaż zarejestrowaną wcześniej na kasie fiskalnej, podatnik ten ujmuje w odrębnej ewidencji.

Elementy, które powinna zawierać ewidencja zwrotów i uznanych reklamacji

Lp.	Ewidencja powinna zawierać:
1.	datę sprzedaży
2.	nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy
3.	termin dokonania zwrotu towaru lub reklamacji towaru albo usługi
4.	wartość brutto zwracanego towaru lub wartość brutto towaru bądź usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wysokość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży
5.	zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wysokość podatku należnego – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży
6.	dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży, a w przypadku gdy dokonanie sprzedaży potwierdza paragon fiskalny lub faktura w postaci elektronicznej – numer tego paragonu lub tej faktury oraz numer unikatowy kasy
7.	protokół przyjęcia zwrotu towaru bądź reklamacji towaru lub usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę albo notatkę służbową lub protokół z nabycia sprawdzającego

Przykład 71
Sprzedawca dokonał 30 kwietnia sprzedaży odzieży na rzecz osoby prywatnej. Sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej. 10 maja klient zwrócił część zakupionych towarów.
Sprzedawca, rozliczający VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji za maj do zmniejszenia kwoty podatku należnego, która dotyczy zwróconych towarów, jeżeli ich zwrot:

eprasa.pl cf4c572924

– spowodował zwrot zapłaty, której kwota odpowiada wartości zwróconych towarów,
– został udokumentowany w odrębnej ewidencji, zawierającej m.in. dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży oraz podpisany przez strony transakcji protokół zwrotu towarów.

U podatników rozliczających zwroty towarów, których sprzedaż zastała zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej, największe wątpliwości powoduje ustalenie prawa do obniżenia podatku należnego, w przypadku gdy:

- zwrotowi towarów nie towarzyszy zwrot paragonu fiskalnego przez nabywcę oraz
- protokół przyjęcia zwrotu towarów nie został podpisany przez nabywcę.

Z rozporządzenia w sprawie kas wynika tylko, że w celu udokumentowania zwrotu towarów do ewidencji należy dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży. W przypadku transakcji zarejestrowanej za pomocą kasy rejestrującej dokumentem tym jest niewątpliwie paragon fiskalny. Jednak nabywca dokonujący zwrotu towarów nie zawsze zwraca sprzedawcy paragon. W takich okolicznościach należy mieć na względzie, że paragon fiskalny to niejedyny dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży, który uzasadnia korektę obrotu zaewidencjowanego przy użyciu kasy rejestrującej. Organy podatkowe nie kwestionują obniżenia podatku należnego z powodu zwrotu towarów, w przypadku gdy sprzedawca nie dysponuje oryginałem paragonu fiskalnego, jeśli posiada inne dokumenty, na podstawie których można potwierdzić dokonaną wcześniej sprzedaż, której dotyczy korekta.

Z takim stanowiskiem można spotkać się m.in. w interpretacji indywidualnej z 28 lutego 2017 r. (sygn. 2461-IBPP3.4512.79.2017.1.EJ), w której Dyrektor IS w Katowicach wyjaśnił, że w przypadku braku oryginału paragonu fiskalnego:

MF *(...) dopuszczalne jest np. odszukanie na rolce kasy (lub w pamięci fiskalnej) danych konkretnej operacji sprzedaży i ich czytelne wydrukowanie. Innym dopuszczalnym rozwiązaniem jest zastąpienie oryginału paragonu fiskalnego wydrukiem z terminala (w przypadku płatności bezgotówkowych), czy też przedstawienie przez klienta dowodu zapłaty kartą kredytową, dowodu dokonania przelewu na konto sprzedawcy, bądź przedłożenie karty gwarancyjnej. Dowody te potwierdzają i dowodzą, że towar lub usługa zostały zakupione w danym dniu, u danego sprzedawcy.*

W rezultacie w piśmie tym organ podatkowy stwierdził, że zwrot towaru przez klienta, który nie posiada paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż towaru, nie wyklucza obniżenia podatku należnego, jeśli sprzedawca dysponuje innymi dowodami sprzedaży oraz zachował pozostałe warunki korekty wskazane w rozporządzeniu w sprawie kas. Z pisma wynika bowiem, że dla dokonania korekty podatku należnego wystarczające jest, że:

eprasa.pl cf4c572924

MF *(...) Wnioskodawca dysponuje dowodem sprzedaży wydrukowanym z systemu aukcyjnego, oświadczeniem klienta o odstąpieniu od umowy oraz wydrukami potwierdzającymi przelewy środków pieniężnych.*

W związku z tym, posiadanie przez Wnioskodawcę ww. dokumentów potwierdzających dokonanie sprzedaży jak również prowadzenie odrębnej ewidencji, o której mowa w § 3 ust. 4 ww. rozporządzenia [§ 3 ust. 3 obecnego rozporządzenia – przyp. red.] *zawierającej wszystkie wymagane tym przepisem dane oraz sporządzany protokół przyjęcia zwrotu towaru lub uznania reklamacji towaru lub usługi, który jest podpisywany zarówno przez sprzedawcę jak i nabywcę są wystarczające do obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a tym samym dokonania korekty podatku należnego.*

Prawa do obniżenia podatku należnego nie wyklucza także brak podpisu nabywcy na protokole przyjęcia zwrotu towaru, pod warunkiem że dostawca posiada inne dowody, które w sposób jednoznaczny potwierdzają, iż nabywca zwrócił towar, a dostawca zwrócił nabywcy wynagrodzenie w kwocie odpowiadającej zwróconemu towarowi. Stanowisko to akceptują także organy podatkowe, czego przykładem są interpretacje indywidualne Dyrektora IS w Poznaniu z 27 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP2-2.4512.256.2016.1.MR), Dyrektora IS w Łodzi z 14 maja 2015 r. (sygn. IPTPP4/4512-92/15-4/BM) oraz Dyrektora IS w Warszawie z 15 stycznia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-1007/15-2/DG) i z 3 sierpnia 2016 r. (sygn. IPPP2/4512-513/16-2/AO).

Interpretacje te są aktualne również w obecnym stanie prawnym.

3.2. Zwrot zaliczki, której otrzymanie zaewidencjonowano przy użyciu kasy rejestrującej

Otrzymanie przed dokonaniem sprzedaży całości lub części należności (zapłaty) podlega ewidencjonowaniu na kasie. Oznacza to, że sprzedawca każde otrzymanie zaliczki na poczet skonkretyzowanej dostawy towarów lub świadczenia usług, w przypadku gdy transakcja dotyczy osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych, ewidencjonuje przy użyciu kasy rejestrującej. Zaliczka podlega opodatkowaniu według stawki właściwej dla towaru lub usługi, której dotyczy.

W rozporządzeniu w sprawie kas określono terminy ewidencjonowania zaliczek w zależności od tego, w jakiej formie została wpłacona. Dlatego podatnicy w przypadku otrzymania przed dokonaniem sprzedaży całości lub części należności (zapłaty):

- w gotówce – wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny z chwilą jej otrzymania,
- za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej – wystawiają i wydają nabywcy, bez jego żądania, paragon fiskalny niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika, jednak nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika, a jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, nie później niż z chwilą jej dokonania.

eprasa.pl cf4c572924

W praktyce nie do rzadkości należy sytuacja, w której klient po wpłaceniu zaliczki rezygnuje z zakupu. Przepisy rozporządzenia w sprawie kas wskazują na konieczność ujęcia w odrębnej ewidencji jedynie zwrotów towarów i uznanych reklamacji towarów i usług, które skutkują odpowiednim zwrotem należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, oraz oczywistej pomyłki. Natomiast zwrot zaliczki (przy założeniu, że nie jest on skutkiem uznanej reklamacji), której otrzymanie zostało wcześniej zaewidencjonowane na kasie fiskalnej, nie został szczegółowo uregulowany w tych przepisach. Powoduje to, że nie skutkuje on również bezwzględnym obowiązkiem udokumentowania w sposób określony przez rozporządzenie w sprawie kas (zob. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Warszawie z 26 lipca 2013 r., sygn. IPPP2/443-471/13-2/RR).

Korekta podatku należnego spowodowana zwrotem zaliczki powinna być jednak ujęta w ewidencji prowadzonej na potrzeby korekt podatku należnego, co wynika z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Dane zawarte w takiej ewidencji powinny umożliwić identyfikację transakcji w zakresie korekty podatku należnego. Choć nie ma takiego obowiązku, to zakres tych danych może być zbieżny z warunkami określonymi np. przez § 3 ust. 3 rozporządzenia w sprawie kas jak dla zwrotu towarów.

Przykład 72
Spółka prowadząca sprzedaż mebli na rzecz osób prywatnych ewidencjonuje sprzedaż przy użyciu kasy rejestrującej. 20 stycznia klient złożył zamówienie na wybrany towar i wpłacił tego dnia zaliczkę. Obrót z tego tytułu został zaewidencjonowany przy użyciu kasy rejestrującej.
6 maja klient zrezygnował z zakupu, gdyż okazało się, że dostawa wybranej przez klienta kolekcji mebli, ze względu na zdolności produkcyjne, jest możliwa do zrealizowania dopiero za 2–3 miesiące. Wobec tego spółka zwróciła mu kwotę wpłaconej wcześniej zaliczki.
Spółka, rozliczająca VAT za okresy miesięczne, ma prawo w deklaracji VAT za maj do zmniejszenia kwoty podatku należnego z tytułu zwrotu zaliczki, jeżeli:
– dokonała faktycznego, udokumentowanego zwrotu zaliczki,
– ujęła zwrot zaliczki w ewidencji korekt sporządzonej dla celów VAT.

O sposobie udokumentowania korekty podatku należnego w związku ze zwrotem zaliczki przesądza przyczyna tego zwrotu. Jeżeli bowiem zwrot zaliczki wynika z uznania reklamacji towarów lub usług, wówczas udokumentowanie korekty podatku należnego powinno przebiegać zgodnie z warunkami określonymi w rozporządzeniu w sprawie kas.

3.3. Zapis korekty sprzedaży paragonowej w ewidencji JPK_V7

Korekty związane ze zwrotem towaru lub zaliczki, które były ewidencjonowane na kasie, są rozliczane w bieżącej deklaracji, tzn. deklaracji, w której nastąpił zwrot.

eprasa.pl cf4c572924

Według MF to od podatnika zależy, jaki sposób zapisu w JPK_V7 zastosuje:
- jeden zbiorczy zapis na podstawie raportu kasowego i ewidencji korekt lub
- dwa odrębne zapisy, tj. jeden na podstawie raportu kasowego, a drugi na podstawie ewidencji korekt.

3.4. Ewidencjonowanie pomyłek

Niezależnie od ewidencji zwrotów i uznanych reklamacji podatnik jest także zobowiązany do prowadzenia ewidencji pomyłek w związku z wystąpieniem oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży. W przypadku wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej podatnik dokonuje niezwłocznie jej korekty przez ujęcie w odrębnej ewidencji:
- błędnie zaewidencjonowanej sprzedaży (wartość sprzedaży brutto i wartość podatku należnego),
- krótkiego opisu przyczyny i okoliczności popełnienia pomyłki oraz dołączenie oryginału paragonu fiskalnego dokumentującego sprzedaż, przy której nastąpiła oczywista pomyłka, a w przypadku gdy dokonanie sprzedaży potwierdza paragon fiskalny w postaci elektronicznej – podanie numeru tego paragonu oraz numeru unikatowego kasy.

Ponadto podatnik ponownie ewidencjonuje sprzedaż z zastosowaniem kasy rejestrującej, ale już w prawidłowej wysokości.

O ile więc do ewidencji zwrotów towarów i uznanych reklamacji podatnik musi dołączyć dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży, o tyle do ewidencji oczywistych pomyłek ma on obowiązek dołączenia oryginału paragonu fiskalnego. Organy podatkowe przyznają prawo do prowadzenia tej ewidencji w formie elektronicznej i przechowywania w tej samej formie zeskanowanych, papierowych paragonów (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2023 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.535.2022.1.MS).

Ustawodawca nie zdefiniował, co należy rozumieć przez oczywistą omyłkę. Zdaniem organów podatkowych (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 marca 2023 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.535.2022.1.MS):

MF *Przez oczywistą pomyłkę należy rozumieć taką pomyłkę, która ma miejsce w momencie sprzedaży, bądź niezwłocznie po niej. O oczywistej pomyłce można mówić również w sytuacji, gdy sprzedawca zaewidencjonuje na kasie sprzedaż towarów, której nie było – np. klient kupuje pomidory, gruszki, i ziemniaki, a sprzedawca zaewidencjonuje dodatkowo także cebulę. Za oczywistą pomyłkę należy uznać również przypadek, w którym sprzedawca zamiast zaewidencjonować na kasie stawkę podatku w wysokości 8% naliczy stawkę 80%, a zatem stawkę, która nie jest przewidziana w obowiązujących przepisach, stawkę nieistniejącą.*

Oczywista omyłka jest to więc pomyłka, która jest łatwa do zauważenia, a „oczywistość" omyłki, rozumianej jako określenie niedokładności, nasuwa się każde-

eprasa.pl cf4c572924

mu bez potrzeby dodatkowych ustaleń, dokumentów. Ewidencja ta odnosi się do oczywistych omyłek, które odnoszą się do wartości i przedmiotu sprzedaży.

Błędy te podlegają korekcie, ale muszą być zaewidencjonowane w odrębnej ewidencji korekt.

Dlatego gdy nie dysponujemy oryginałem paragonu, należy uznać, że nie jest to oczywista pomyłka, i korekty należy dokonać, wykonując wpis w odrębnej ewidencji, której zasad prowadzenia nie regulują przepisy.

3.5. Ewidencjonowanie udzielonych rabatów

Rabat udzielony w momencie dokonywania transakcji zmniejsza obrót w chwili jego udzielenia. Paragon fiskalny stwierdzający sprzedaż z rabatem udzielonym w momencie jej dokonania powinien dokumentować faktyczny obrót wraz z należną kwotą VAT, tj. w wysokości uwzględniającej przyznany rabat. Rabat ten określany jest mianem rabatu transakcyjnego. Paragon fiskalny musi zawierać wartość udzielonych w ten sposób rabatów.

Może jednak wystąpić sytuacja, w której rabat na towar lub usługę jest udzielany dopiero po dokonaniu sprzedaży (np. na podstawie obrotów wynikających z paragonów fiskalnych okazanych przez nabywcę). Rabaty udzielane po dokonaniu sprzedaży zarejestrowanej za pomocą kasy fiskalnej są bardzo rzadką praktyką, jednak nie można jej wykluczyć.

Przyznanie rabatu potransakcyjnego wymaga skorygowania obrotu i kwot VAT zgodnie z rzeczywistym przebiegiem transakcji. Przepisy rozporządzenia w sprawie kas określają zasady prowadzenia ewidencji zwrotu towarów i uznanych reklamacji oraz ewidencji oczywistych pomyłek.

Jednak nie wyczerpują wszystkich możliwych sytuacji, w których należy dokonać korekty sprzedaży zaewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej. Przepisy te nie regulują kwestii prowadzenia ewidencji korekt sprzedaży w związku z udzieleniem rabatu potransakcyjnego.

Nie oznacza to, że zdarzenia tego typu nie podlegają korekcie. Należy objąć je ewidencją korekt, prowadzoną w sposób rzetelny i wiarygodny, która zawiera wszystkie dane niezbędne do prawidłowego wypełnienia deklaracji VAT, w tym elementy wymienione w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Ewidencja korekt, prowadzona w związku z udzieleniem osobie prywatnej rabatu potransakcyjnego, powinna zawierać dane dotyczące:

- podatnika będącego sprzedawcą (imię i nazwisko lub nazwa, adres oraz NIP),
- kasy fiskalnej, której dotyczy korekta sprzedaży (nazwa i numer ewidencyjny),
- korygowanej transakcji (numer korygowanego paragonu fiskalnego, nazwa towaru lub usługi, wartość zmniejszająca obrót i kwotę VAT na skutek przyznanego rabatu).

eprasa.pl cf4c572924

Wskazane jest, aby do ewidencji przyznanych rabatów dołączyć dokument potwierdzający sprzedaż, w związku z którą udzielono rabatu. Może nim być kopia paragonu fiskalnego (oryginał zatrzymuje konsument). Dobrze, aby podatnik dysponował potwierdzeniem wypłaty rabatu. Gdy rabat jest wynikiem uznanej reklamacji, korekty dokonujemy na zasadzie wskazanej w pkt 3.1.

3.6. Korekta podatku, gdy na paragonie zawyżono VAT

Organy podatkowe wyjaśniają, że rozliczanie korekt paragonów w związku z zawyżeniem stawki VAT jest dopuszczalne tylko, jeżeli podatnik ma możliwość jednoznacznie zidentyfikować nabywców towarów i usług i zwrócić im nienależnie zapłacony zawyżony VAT. Jeżeli nie zwróci VAT, to nie ponosi jego ciężaru, dlatego ich zdaniem nie ma podstaw do korekty (zob. przykładowo interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 lutego 2020 r., sygn. 0113-KDIPT1-1.4012.818.2019.3.RG, oraz z 21 października 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.767.2025.1.KP).

Jest to stanowisko błędne, co potwierdziły liczne wyroki polskich sądów (zob. przykładowo wyroki NSA z 27 września 2018 r., sygn. akt I FSK 1753/16, oraz z 17 marca 2022 r., sygn. akt I FSK 1299/18).

Prawidłowość stanowiska reprezentowanego przez polskie sądy administracyjne potwierdził TSUE wyrokiem z 21 marca 2024 r. w sprawie C-606/22. W wyroku tym czytamy bowiem, że przepisy unijne:

TSUE *(...) należy interpretować (...) w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organu podatkowego państwa członkowskiego, zgodnie z którą korekta należnego podatku od wartości dodanej (VAT) poprzez złożenie deklaracji podatkowej jest zakazana, w sytuacji gdy dostawy towarów i świadczenia usług nastąpiły przy zastosowaniu zawyżonej stawki VAT, ze względu na to, że z tytułu tych transakcji nie zostały wystawione faktury, lecz wydane paragony z kasy rejestrującej.*

4. Ewidencjonowanie sprzedaży internetowej

Sprzedaż internetowa jest jedną z form sprzedaży wysyłkowej. W momencie składania zamówienia nabywca deklaruje, czy dokonuje zakupu firmowego czy prywatnego. Jeśli nabywa towary i usługi jako osoba prywatna, wówczas transakcja jest dokumentowana na zasadach ogólnych przewidzianych dla tego rodzaju sprzedaży.

Sprzedaż towarów i usług na rzecz konsumentów podlega obowiązkowi ewidencji za pośrednictwem kasy fiskalnej, bez względu na formę, w jakiej sprzedaż ta jest realizowana. A więc niezależnie od tego, czy jest to sprzedaż bezpośrednia czy sprzedaż za pośrednictwem Internetu, podlega ewidencjonowaniu przy użyciu kasy. W przypadku sprzedaży internetowej ustawodawca przewidział dodatkowe zwolnienie. Zwolnieniem z obowiązku zarejestrowania transakcji przy użyciu kasy fiskalnej objęte są:

- dostawy towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi),

eprasa.pl cf4c572924

- świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych,

pod warunkiem że:

- zapłata za wykonaną czynność nastąpiła w całości za pośrednictwem:
  – poczty lub banku (na rachunek bankowy podatnika) lub
  – spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem);
- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczy ta zapłata i – w przypadku dostawy towarów – na czyją rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres).

Przykład 73
Podatnik prowadzi sprzedaż odzieży przez Internet. Zapłata za towar zamówiony przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej w całości wpływa na rachunek bankowy podatnika (za pośrednictwem poczty lub banku). Towar jest dostarczany po otrzymaniu zapłaty.
Obroty podatnika z tytułu sprzedaży na rzecz osób prywatnych przekraczają limit zwolnienia w kwocie 20 000 zł, wobec czego jest on obowiązany do stosowania kasy fiskalnej.
Jednak ze względu na to, że zapłata za dostarczoną odzież wpływa na rachunek bankowy sprzedawcy, to w odniesieniu do tych transakcji nie występuje obowiązek ewidencjonowania ich przy użyciu kasy fiskalnej. Warunkiem jest jednak takie prowadzenie dokumentacji (ewidencji), aby można było jednoznacznie przyporządkować otrzymaną zapłatę do dokonanej sprzedaży.

Zwolnienie to nie dotyczy każdej sprzedaży dokonanej przez Internet. Nie mogą nim być objęte czynności wymienione w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas rejestrujących, w tym np. sprzedaż komputerów, sprzętu fotograficznego (z wyłączeniem niektórych elementów tego sprzętu), płyt CD i DVD oraz wyrobów tytoniowych oraz perfum.

Krajowa sprzedaż za pośrednictwem Internetu dokonywana na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, nie wymaga potwierdzenia fakturą. Dopiero jeśli osoba prywatna zażąda wystawienia faktury za dostarczony towar (wykonaną usługę), to sprzedawca ma obowiązek ją wystawić. Terminy, w których firma wysyłkowa jest obowiązana potwierdzić sprzedaż fakturą wystawianą na żądanie nabywcy, określa art. 106i ust. 6 ustawy o VAT.

Gdy osoba prywatna zażąda wystawienia faktury, podatnik ma obowiązek to żądanie spełnić, jeśli od końca miesiąca, w którym nastąpiła sprzedaż lub otrzymanie zapłaty, do momentu zgłoszenia tego żądania nie upłynęły trzy miesiące.

Jeżeli podatnik nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej, ma obowiązek zaewidencjonować sprzedaż w dniu dokonania dostawy, chyba że wcześniej otrzymał zaliczkę. Obecnie za dzień dokonania dostawy uznaje

eprasa.pl cf4c572924

się dzień wydania towaru przewoźnikowi, jeżeli między stronami umowy nie zostały ustalone szczególne warunki transportu towaru. W praktyce oznacza to, że wydając towar do wysyłki, należy załączyć paragon, chyba że jest on przekazywany w formie elektronicznej.

Warto również podkreślić, że korekta sprzedaży objętej zwolnieniem z ewidencjonowania nie wymaga udokumentowania w ewidencji zwrotu towarów i uznanych reklamacji oraz w ewidencji pomyłek.

Gdy sprzedaż jest ewidencjonowana na kasie rejestrującej, obowiązują takie same zasady jak przy sprzedaży stacjonarnej.

5. Ewidencja sprzedaży dokonanej na rzecz konsumenta, gdy sprzedawca nie ma obowiązku posiadania kasy fiskalnej, a nabywca nie żąda faktury

Z reguły dostawa towaru lub wykonanie usługi na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej wymaga potwierdzenia sprzedaży paragonem fiskalnym lub fakturą, jeśli zażąda jej nabywca. Ale może się zdarzyć również taka sytuacja, gdy sprzedawca nie wręczy nabywcy żadnego z tych dokumentów. Tak będzie np. wtedy, gdy:

- sprzedawca jest zwolniony z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej np. ze względu na nieprzekroczenie limitu obrotów w kwocie 20 000 zł lub ze względu na sposób zapłaty za dostarczony towar lub wykonaną usługę, a
- nabywca, będący osobą prywatną, nie zażąda faktury, a sprzedawca jej nie wystawi „dobrowolnie".

Pomimo braku obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej oraz potwierdzenia sprzedaży fakturą na podatniku ciąży obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży bezrachunkowej w taki sposób, aby na tej podstawie mógł on prawidłowo sporządzić deklarację VAT, składaną po zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym wystąpiła transakcja sprzedaży niepotwierdzona żadnym dokumentem (paragonem ani fakturą).

Podatnik VAT czynny, niezależnie od sposobu dokumentowania sprzedaży, ma obowiązek wpisać ją w prawidłowy sposób do ewidencji sprzedaży, aby można było prawidłowo wypełnić i wysłać plik JPK.

Podstawą wpisu jest wtedy dokument wewnętrzny, oznaczony w JPK_V7 kodami WEW i DI. Gdy podatnik nie dysponuje danymi kupującego, wpisuje w ewidencji „BRAK".

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 74
Podatnik składa miesięczne deklaracje VAT. Prowadzi on działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży za pośrednictwem automatów. Z automatu można kupić gorące napoje. Sprzedaż odbywa się na terenie szkół oraz zakładów pracy. Korzysta ona ze zwolnienia od obowiązku ewidencjonowania przy użyciu kas rejestrujących. Na podatniku nie ciąży też obowiązek wystawiania faktur, gdyż sprzedaż odbywa się bezpośrednio na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (uczniów, kadry nauczycielskiej, pracowników zakładu pracy itd.). Podstawę do ujęcia w ewidencji VAT obrotów i kwot podatku należnego ze sprzedaży towarów przy użyciu automatów może stanowić protokół zbioru utargu w formie raportu z pobrania gotówki z automatu za dostawy towarów dokonane w danym miesiącu. Protokół przeliczenia utargu stanowi dowód wewnętrzny, na podstawie którego sprzedaż jest wprowadzana do ewidencji sprzedaży VAT. Podstawę do ujęcia sprzedaży w ewidencji VAT może stanowić także inna przyjęta przez podatnika forma udokumentowania, pod warunkiem że w sposób wiarygodny będzie odzwierciedlała zrealizowaną sprzedaż. Protokół zbioru utargu powinien dotyczyć wszystkich dostaw towarów dokonanych w danym miesiącu, co do których powstał obowiązek podatkowy związany z wydaniem towarów (art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT).

6. Obowiązki podatników użytkujących kasy online

6.1. Zapewnienie dostępu do Internetu

Użytkownik kas online oraz wirtualnych ma obowiązek zapewnić połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą rejestrującą a CRK.

CRK jest systemem teleinformatycznym służącym do:

1) odbierania i gromadzenia danych z kas rejestrujących, które obejmują:
   a) dane o sprzedaży wykazane w prowadzonej ewidencji,
   b) dane o zdarzeniach zapisywanych w pamięciach kas rejestrujących, mających znaczenie dla pracy kas rejestrujących, które wystąpiły podczas używania tych kas, w tym o fiskalizacji kasy, zmianach stawek podatku, zmianach adresu punktu sprzedaży i datach dokonania przeglądów technicznych;
2) analizy i kontroli danych z kas rejestrujących;
3) przesyłania poleceń do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas.

Na podatnika został nałożony obowiązek zapewnienia połączenia w sposób, który został określony w art. 111a ust. 3 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że przesył danych ma mieć charakter ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni. Oznacza to, że kasa online ma mieć możliwość przesyłu informacji w czasie rzeczywistym, a proces ten będzie:

eprasa.pl cf4c572924

- automatyczny i zgodny z otrzymanym przez kasę harmonogramem przesyłu danych oraz
- bezpośredni, czyli informacje z kas online trafiają bezpośrednio do CRK, bez udziału podmiotów pośredniczących.

Obowiązek przesyłu danych będzie zatem w praktyce realizowany bez udziału człowieka (poza etapem podłączenia kasy do Internetu).

Jednak gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie będzie możliwe zapewnienie połączenia z Internetem (art. 111 ust. 3ab ustawy o VAT):

1) czasowo – podatnik będzie obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i zapewnić to połączenie niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn,

2) trwale – podatnik będzie obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych.

Jak z tego wynika, stacjonarne kasy online działają mimo przerwy w dostępie do Internetu. Podatnik nie będzie musiał przerywać sprzedaży, tak jak w przypadku braku dostępu prądu. Inaczej wygląda sytuacja w przypadku posiadania kas wirtualnych. Aby kasa mogła ewidencjonować, codziennie należy pobrać z CRK klucz współdzielony, co wymaga dostępu do Internetu.

CRK prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 111a ustawy o VAT). Między kasami online a CRK komunikacja odbywa się w obie strony. Kasy online przesyłają do CRK dane dotyczące pracy kas i ewidencjonowanych danych. Natomiast z CRK są przesyłane do kas polecenia:
- związane z fiskalizacją kasy rejestrującej;
- obejmujące określenie:
  – sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,
  – sposobu pracy kasy;
  – zapewnienia prawidłowości pracy kasy rejestrującej.

6.2. Wydawanie paragonów

Podatnik ma obowiązek wydrukowania paragonu w momencie dokonania sprzedaży (powstania obowiązku podatkowego) oraz wydania go nabywcy, bez jego żądania.

Z przepisów wynika, że podatnicy ewidencjonujący obrót na kasach online oraz mobilnych mogą wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny z każdej sprzedaży:
- w postaci papierowej lub
- za zgodą nabywcy, w postaci elektronicznej, przesyłając ten dokument w sposób z nim uzgodniony.

Oznacza to, że sprzedawcy mają wybór, jak będą wystawiać i wydawać paragony. Gdy kupujący wyrazi zgodę, będzie można przesłać mu paragon w formie elektronicznej. Jeżeli podatnik korzysta z kas bezobsługowych, np. w myjni, nie musi wystawiać pa-

eprasa.pl cf4c572924

ragonów, jeśli zapewni nabywcy zapoznanie się z danymi o sprzedaży poprzez pokazanie tych danych na wyświetlaczu w sposób określony w przepisach o wymaganiach technicznych dla kas. Obecnie działa HUB paragonowy, który umożliwia przekazywanie kupującemu e-paragonów za pośrednictwem Szefa KAS. Taki paragon elektroniczny jest przekazywany do aplikacji kupującego.

6.3. Przeglądy techniczne

Podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego z zastosowaniem kas online są również obowiązani, jak pozostali użytkownicy kas tradycyjnych:

- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- poddawać kasy rejestrujące w terminach określonych w rozporządzeniu w sprawie kas obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących; wykonanie tego obowiązku jest stwierdzane na podstawie wpisu wyniku przeglądu technicznego w książce kasy rejestrującej i zapisu daty dokonania tego przeglądu w CRK;
- poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji;
- zakończyć używanie kas rejestrujących w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy kas rejestrujących, zapewniając zabezpieczenie danych z kasy rejestrującej.

Zasady dokonywania zgłoszeń do przeglądu i terminy tych przeglądów określa rozporządzenie w sprawie kas. Przeglądy muszą odbywać się w wymienionych w rozporządzeniu terminach. Za brak terminowych przeglądów przewidziano karę.

W przypadku gdy podatnik nie podda kasy rejestrującej w terminach określonych w rozporządzeniu obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis, naczelnik urzędu skarbowego nałoży na podatnika, w drodze decyzji, karę pieniężną w wysokości 300 zł (art. 111 ust. 6ka ustawy o VAT). Wpływy z kar pieniężnych stanowią dochód budżetu państwa. Karę pieniężną trzeba uiścić bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji określającej karę.

Przeglądy odbywają się nie rzadziej niż co dwa lata, z wyjątkiem kas o zastosowaniu specjalnym (nie rzadziej niż co 25 miesięcy). W przypadku wystąpienia klęski żywiołowej na skutek powodzi termin obowiązkowego przeglądu technicznego przedłuża się o 30 dni.

Przeglądom nie podlegają natomiast kasy wirtualne. Podatnicy używający kas wirtualnych udostępniają natomiast kasy wraz z urządzeniem, na którym kasa jest zainstalo-

eprasa.pl cf4c572924

wana, do kontroli stanu oprogramowania i prawidłowości jej pracy na każde żądanie właściwych organów. Natomiast w przypadku awarii kasy związanej z wystąpieniem błędu weryfikacji danych w bazie danych kasy podatnik niezwłocznie, nie później niż w terminie 24 godzin od stwierdzenia awarii, powiadamia o tym właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego.

6.4. Zgłoszenia kas rejestrujących

Użytkownicy kas online nie muszą dokonywać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy.

Kasy online, co do zasady, łączą się z CRK w sposób zautomatyzowany. Dlatego wyłączono obowiązek zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego, jak to było w przypadku kas starego typu. Zgłoszenie to w przypadku kas online zostanie dokonane w trakcie zgłoszenia faktu fiskalizacji. Proces fiskalizacji jest potwierdzony przez przesłanie do CRK wystawionego przez kasę raportu fiskalnego fiskalizacji.

Kasy mobilne podlegają fiskalizacji również w trybie obsługi kasy po połączeniu z CRK (§ 13 i 14 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania).

7. Zasady korzystania z kas online

Można stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży. Wyjątek dotyczy podatników prowadzących ewidencję sprzedaży, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze albo marża. W takim przypadku ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganej przez nich wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Kasa nie musi stanowić własności podatnika. Podatnicy mogą używać kas rejestrujących online do prowadzenia ewidencji sprzedaży również na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze. Warunkiem jest, aby te kasy zostały nabyte odpowiednio przez wynajmującego, wydzierżawiającego, leasingodawcę lub drugą stronę innej umowy o podobnym charakterze w okresie obowiązywania potwierdzenia wymaganego dla tych kas.

Ewidencja sprzedaży w odniesieniu do niektórych grup podatników lub rodzajów czynności może być prowadzona przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania, spełniających wymagania wskazane w rozporządzeniu w sprawie kas mających postać oprogramowania. Kasa rejestrująca w postaci oprogramowania jest aplikacją możliwą do zainstalowania na dowolnym urządzeniu łączącym

eprasa.pl cf4c572924

się z Internetem. Sprzedawca będący użytkownikiem takiej kasy nie musi używać „typowej" kasy rejestrującej – wystarczający jest tablet lub komputer i drukarka. Zainstalowane oprogramowanie umożliwia przesłanie paragonu online do Szefa KAS.

7.1. Przerwa w dostępie do Internetu

Podatnik rozpoczynający pracę na kasie online w trybie fiskalnym jest obowiązany do zapewnienia połączenia przesyłania danych automatycznie lub na żądanie organu podatkowego do CRK. Obowiązkowi przesyłania podlegają dokumenty fiskalne i niefiskalne. Kasa online jest tak skonstruowana, że automatycznie, mniej więcej co 2 godziny, łączy się z CRK, przekazując określone dane. Na podatniku ciąży obowiązek zapewnienia jej w tym czasie połączenia z Internetem.

Podatnik użytkujący kasę online powinien dopełnić wszelkich starań, aby zapewnić stałe połączenia kasy z CRK. Czasem zdarza się, że podatnik nie ma dostępu do Internetu. Co wówczas powinien zrobić, aby wywiązać się z tego obowiązku?

W sytuacji gdy podatnik faktycznie nie może zapewnić takiego połączenia:

- czasowo – musi niezwłocznie zaewidencjonować swoją sprzedaż na kasie, jak tylko ustaną te okoliczności,
- trwale – podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu odstępach czasowych.

7.2. Wyłączenie kasy

Obowiązek zapewnienia stałego połączenia z Internetem nie oznacza, że nie możemy wyłączyć kasy. Kasa online powinna być dostępna, a także w gotowości do zaewidencjonowania określonej sprzedaży na niej, ale nie musi być włączona przez 24 h na dobę.

Mimo że nie wynika to wprost z przepisów, organy podatkowe potwierdzają to stanowisko. Uznają jednak, że kasa powinna być włączona w czasie godzin pracy podatnika. W indywidualnej interpretacji wydanej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 24 listopada 2020 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.601.2020.1.KP) czytamy:

MF *(…) kasa on-line nie musi być włączona w momencie, gdy Wnioskodawczyni nie ma w firmie i nie dokonuje sprzedaży wymienionych we wniosku urządzeń. Z tym, że trzeba mieć na uwadze, że kasa ta powinna być połączona z internetem w czasie, gdy Wnioskodawczyni sprzedaje urządzenia dla potrzeb sadownictwa tj. sezonowo: na wiosnę i w zimie oraz sporadycznie poza sezonem, a nie tylko wtedy, gdy dochodzi do transakcji sprzedaży. Zatem kasa on-line powinna zapewniać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas w czasie prowadzenia sprzedaży.*

eprasa.pl cf4c572924

Jednak co podkreślają organy podatkowe, brak klientów w firmie nie pozwala na wyłączenie kasy i niezapewnienie połączenia z Internetem. Oznacza to, że podatnik nie może włączać kasy tylko wtedy, gdy do firmy przychodzi klient, żeby nabyć towar albo usługę. W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 25 marca 2021 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.47.2021.1.KK) czytamy:

MF *(...) Podsumowując, kasa on-line powinna być włączona i podłączona do sieci z możliwością połączenia z CRK podczas przebywania Wnioskodawcy w gabinecie, nie tylko w momencie sprzedaży, ale także, gdy Wnioskodawca przebywa w gabinecie w gotowości do świadczenia usług.*

Od tej zasady organy podatkowe dopuszczają jednak wyjątki, ze względu na charakter działalności prowadzonej przez podatnika, który świadczy usługi budowlane poza siedzibą. W interpretacji Dyrektora KIS z 11 grudnia 2020 r. (sygn. 0111-KDIB3--2.4012.720.2020.2.MN) czytamy:

MF *(...) co do zasady kasa powinna być połączona z internetem w czasie godzin pracy czyli otwarcia punktu usługowego lub firmy, a nie tylko wtedy gdy dochodzi do transakcji sprzedaży. W przedstawionych okolicznościach, skoro praca Wnioskodawcy polega na świadczeniu usługi w miejscu wykonywania remontu czy innej usługi budowlanej to nie mamy do czynienia z taką sytuacją.*

Podsumowując, ze względu na charakter prowadzonej działalności, tj. w sytuacji gdy sprzedaż będzie prowadzona wyłącznie po zakończeniu wykonywania usługi remontowej, która jak wskazał Wnioskodawca może trwać parę tygodni kasa on-line nie musi być włączona przez cały czas (...).

8. Informowanie pracowników o zasadach prowadzenia ewidencji na kasie

Podatnicy są również zobowiązani do zapoznania osoby obsługującej u nich kasę fiskalną z informacjami o zasadach prowadzenia ewidencji jeszcze przed jej rozpoczęciem. Informacje te powinny dotyczyć podstawowych zasad prowadzenia ewidencji, wystawiania i wydawania paragonów fiskalnych oraz skutków nieprzestrzegania przepisów (§ 6 ust. 3–6 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących). Obowiązek ten dotyczy podatników bez względu na sposób i formę powierzenia tej osobie prowadzenia ewidencji.

Osoba obsługująca kasę, przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji, powinna złożyć podatnikowi oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji. Informację o zasadach ewidencji oraz oświadczenie należy sporządzić w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla podatnika i dla tej osoby.

Wzór informacji o zasadach ewidencji oraz oświadczenia zostały określone w załączniku nr 1 do rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących (dla stacjonarnych kas online) i w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie kas mających postać oprogramowania (dla kas wirtualnych).

eprasa.pl cf4c572924

9. Ulga na zakup kasy rejestrującej

Aby zachęcić podatników do terminowego rozpoczynania realizacji ewidencjonowania na kasie rejestrującej, ustawodawca przewiduje ulgę na zakup kas. Pozwala tym samym odliczać od podatku lub uzyskiwać zwrot części wydatków poniesionych na zakup kas przez podatników rozpoczynających w terminie ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. Szczegółowe zasady korzystania z ulgi na zakup kas określa rozporządzenie w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas.

9.1. Podatnicy uprawnieni do ulgi

Podatnik może uzyskać ulgę na zakup kasy. Dotyczy to również kasy wirtualnej, jeśli podatnik może z niej korzystać. Jednak zdaniem MF ulga przysługuje tylko w przypadku nabycia oprogramowania (kasy mającej postać oprogramowania). Nie otrzymamy ulgi na zakup urządzenia, na którym zainstalujemy oprogramowanie.

O ulgę na zakup kas online mogą wystąpić podatnicy, u których:

- powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy w obowiązujących terminach rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży z zastosowaniem kas online (art. 111 ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT);
- nie powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy rozpoczną prowadzenie ewidencji sprzedaży z zastosowaniem kas online oraz dotychczas nie używali kas online ani kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do prowadzenia ewidencji sprzedaży (art. 111 ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT).

Ponadto przyjęto założenie, że uznaje się, iż kasa online została zakupiona w związku z powstaniem obowiązku i rozpoczęciem prowadzenia ewidencji, jeżeli zakup nastąpił nie później niż w terminie sześciu miesięcy od dnia rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji.

Podatnicy, aby skorzystać z ulgi na zakup kas, mają pół roku od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji na zakup pozostałych kas rejestrujących, które są im potrzebne do prowadzenia ewidencji, i na te kasy będzie przysługiwała „ulga".

Aby podmiot mógł skorzystać z możliwości odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kasy online, musi spełnić następujące warunki:

- rozpocząć prowadzenie ewidencji sprzedaży przy użyciu zakupionych kas online, których zakup nastąpił w okresie obowiązywania potwierdzenia wydanego przez Prezesa Głównego Urzędu Miar, o którym mowa w art. 111 ust. 6b ustawy,
- posiadać fakturę na zakup kasy online oraz dowód zapłaty całej należności za tę kasę.

9.2. Wysokość przysługującej ulgi

Ulga na zakup kas jest limitowana. Odliczona lub zwrócona w ramach tej ulgi może być kwota wydatkowana na zakup kasy w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

eprasa.pl cf4c572924

Należy podkreślić, że wysokość ulgi na zakup kas ustalana jest na podstawie jej ceny netto (ceny zakupu bez podatku). Kwota podatku zapłacona przy zakupie kas rejestrujących uprawniających do ulgi na zakup kas jest rozliczana na zasadach ogólnych, a więc:

- może zostać odliczona od podatku należnego w całości – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do ewidencjonowania sprzedaży opodatkowanej,
- może zostać odliczona od podatku należnego w części – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika VAT do ewidencjonowania zarówno sprzedaży opodatkowanej, jak i sprzedaży zwolnionej,
- nie może zostać odliczona od podatku należnego – jeżeli nabyte kasy będą wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do ewidencjonowania sprzedaży zwolnionej od podatku.

Przykład 75
Podatnik od 1 sierpnia rozpoczyna ewidencjonowanie na kasie rejestrującej. Podatnik ten zamierza kupić kasę online za kwotę 500 zł netto (615 zł brutto). W tej sytuacji kwota ulgi na zakup kasy wyniesie 450 zł (500 zł x 90%). Ponadto podatnik na zasadach ogólnych będzie mógł odliczyć od podatku należnego kwotę 115 zł. Odliczona od podatku należnego nie będzie mogła być jedynie kwota 50 zł (10% z 500 zł).

Przykład 76
Podatnik (lekarz) rozpoczyna świadczenie usług medycznych zwolnionych z VAT od 1 lipca. W związku z tym jest obowiązany zakupić kasę rejestrującą. Podatnik ten nabędzie w tym celu kasę online za 700 zł netto (861 zł brutto). W tej sytuacji kwota ulgi na zakup kas wyniesie 630 zł (700 zł × 90%). Pozostałej kwoty (tj. 70 zł ceny netto oraz 161 zł VAT) podatnik nie może odliczyć od podatku należnego.

Rozliczenie ulgi wygląda w następujący sposób:

- gdy kwota ulgi w okresie rozliczeniowym będzie niższa od kwoty podatku należnego lub równa tej kwocie, zostanie odliczona od tego podatku (pomniejszy kwotę VAT należnego), lub
- gdy kwota ulgi będzie w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik pomniejszy kwotę podatku należnego do zera, a pozostałą część będzie mógł wykazać do zwrotu na swój rachunek bankowy w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, lub odliczyć tę różnicę od podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe,
- gdy VAT należny nie wystąpi, cała kwota ulgi może być wskazana do zwrotu.

Jednak w praktyce, jak wynika z objaśnień do JPK_V7, bierzemy nadal pod uwagę wysokość różnicy między podatkiem należnym i naliczonym, a nie kwoty podatku należnego.

eprasa.pl cf4c572924

Podatnicy VAT, którym zwrot ten przysługuje, mogą dokonać odliczenia lub zwrotu kwoty wydanej na zakup kas w jednej deklaracji, w której zostanie wykazana kwota ulgi.

Przykład 77
Spółka składa deklaracje VAT. Z deklaracji za sierpień wynikało następujące rozliczenie:
– VAT należny – 28 860 zł,
– VAT naliczony – 28 290 zł,
– ulga na zakup kasy – 1400 zł.
Ponieważ nadwyżka podatku należnego nad naliczonym wyniosła 570 zł, o tę kwotę spółka może obniżyć VAT do wpłaty. Pozostałą część przysługującej ulgi, czyli 830 zł, może wykazać do zwrotu lub przeniesienia na następny okres.

Podatnik zwolniony z VAT otrzyma zwrot wydatków na zakup kasy na swój rachunek bankowy w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, w terminie do 25 dnia od dnia złożenia wniosku.

9.3. Zwrot ulgi na zakup kasy

Podatnik ma obowiązek zwrotu ulgi na zakup kasy, gdy w okresie trzech lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży wystąpią okoliczności wskazane w przepisach VAT.

Przypadki, w których konieczny jest zwrot ulgi na zakup kasy rejestrującej

Lp.	Rodzaj przypadków
1.	Zakończenie działalności gospodarczej
2.	Niepoddanie kasy rejestrującej w obowiązującym terminie (czyli w ciągu 24 miesięcy od dnia fiskalizacji kasy) obowiązkowemu przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis
3.	Trwałe zaprzestanie prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy
4.	Naruszenie obowiązku, o którym mowa w art. 111 ust. 3a pkt 12 (tj. obowiązku zapewnienia połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas) lub art. 111 ust. 3ab ustawy o VAT (tj. obowiązków istniejących, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe zapewnienie połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas)

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XII

Deklaracja i ewidencja JPK_VAT, wnioski, informacje, ewidencje, rejestracja

(art. 96, 99, 100, 109 ustawy o VAT)

Podstawą do wypełnienia deklaracji lub informacji podsumowującej jest prawidłowo prowadzona ewidencja VAT.

1. Ewidencja i deklaracja VAT w formacie JPK_V7

Podatnicy rozliczający się miesięcznie wysyłają w pełnym zakresie co miesiąc JPK_VM do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczą (art. 109 ust. 3b ustawy o VAT).

Natomiast podatnicy rozliczający się kwartalnie:

1) za pierwszy i drugi miesiąc kwartału przesyłają plik JPK_VK jedynie w części dotyczącej ewidencji VAT,
2) za ostatni miesiąc kwartału przesyłają pliki JPK_VK z wypełnionymi obiema częściami (art. 109 ust. 3c ustawy o VAT).

Od rozliczenia za luty 2026 r. obowiązuje wersja (3) struktury JPK_V7.

JPK_VAT z deklaracją można podpisać:

- podpisem kwalifikowanym (polskim lub innego kraju UE),
- profilem zaufanym,
- danymi autoryzującymi.

W formacie JPK_V7 nie są wysyłane pozostałe deklaracje VAT: VAT-12, VAT-8, VAT-9M, VAT-10, VAT-11, VAT-13, VAT-14, VAT-21, VAT-23, VAT-26, VAT-UE, VAT-UEK, VAT-R, VAT-Z oraz VIN-R i VIU-R, VII-R, VII-RP, a także VIN-D, VIU-D, VII-DO i SME-IK.

eprasa.pl cf4c572924

1.1. Zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży VAT

Zasady prowadzenia ewidencji reguluje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług, zwane dalej rozporządzeniem. Ponadto MF wydało broszurę informacyjną, w której również wyjaśnia zasady wypełniania JPK_V7 z deklaracją.

Techniczne zasady wypełniania JPK_V7 według MF

Lp.	Czego dotyczy	Jak wpisywać do ewidencji
1.	Wielkość liter	Wielkości liter nie mają znaczenia.
2.	Wpisywanie numerów dowodów księgowych	Numery dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupu należy ująć w całości, zgodnie z ich oryginalną pisownią. Nie należy pomijać części oznaczeń takich dokumentów.
3.	Wpisywanie wartości liczbowych	■ wartości należy wpisać ciągiem cyfr, nie można używać separatorów dla tysięcy (np. spacji). Jako separatora miejsc dziesiętnych można używać wyłącznie kropki „.”; ■ kwoty w części dotyczącej ewidencji podawane są z dokładnością do dwóch miejsc po przecinku – o ile występują (np. 12345.56); ■ kwoty w części dotyczącej deklaracji zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych; ■ wszystkie wielkości ujemne poprzedza się znakiem minus „–”.
4.	Wpisywanie dat	Daty podajemy w formacie RRRR-MM-DD (np. 2020-04-30).
5.	Wpisywanie numerów NIP	NIP należy zapisywać w ewidencji jako ciąg kolejno po sobie następujących cyfr lub liter, bez spacji i innych znaków rozdzielających oraz poprzez wyodrębnienie literowego kodu kraju do osobnego pola przeznaczonego na ten kod.
6.	Uzupełnianie pól obowiązkowych	Gdy nie mamy danych obowiązkowych, np. NIP kontrahenta, należy wpisać „BRAK”.
7.	Uzupełnianie pól opcjonalnych	Zapisów dokonuje się wyłącznie w przypadku wystąpienia wymaganej informacji, a w pozostałych przypadkach pole pozostaje puste
8.	Uzupełnianie pól fakultatywnych	Zapisów dokonuje się dobrowolnie; w przypadku braku zapisu (np. numer telefonu kontaktowego) pole pozostaje niewypełnione.

eprasa.pl cf4c572924

JPK_V7 należy wysyłać również wtedy, gdy podatnik nie dokona żadnych transakcji ani zakupów.

WAŻNE! Jak wynika z objaśnień MF, w przypadku tzw. ewidencji „zerowej" (brak transakcji sprzedaży w okresie rozliczeniowym) w polu LiczbaWierszySprzedazy należy wykazać wartość „0" oraz w polu PodatekNalezny wartość „0.00".

1.2. Zasady korekty JPK_V7

MF wyjaśniło także zasady dokonywania korekt ewidencji wysłanych w formacie JPK.

Zasady dokonywania korekt części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K według MF

Lp.	Czego dotyczy	Zasada
1	2	3
1.	Korekta wysłanego pliku JPK	Dokonując korekty przesłanej ewidencji, należy złożyć nowy, kompletny oraz zawierający poprawione dane plik xml. Niedopuszczalne jest złożenie pliku zawierającego jedynie dane korygowane.
2.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy nie wpływają na wysokość podatku należnego i naliczonego	Jeśli podatnik przesłał JPK, to korekty błędnego wpisu niewpływającego na wysokość podatku należnego lub naliczonego dokonuje się poprzez jego wystornowanie, tj. wpisanie ze znakiem przeciwnym całego wpisu oraz ponowne dodanie prawidłowego wpisu z podaniem pierwotnego numeru dokumentu (np. DowodSprzedazy, NrKontrahenta lub NazwaKontrahenta). Natomiast gdy podatnik jeszcze nie przesłał pliku za dany okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie tylko jednego zapisu z poprawnymi danymi.
3.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy wpływają na wysokość podatku należnego	Dokumenty korygujące, będące podstawą do zmniejszenia albo zwiększenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego (in plus lub in minus), należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego za ten okres, za który zgodnie z przepisami ustawy o VAT powinna nastąpić korekta.
4.	Zapisy w ewidencji wpisów korygujących, gdy wpływają na wysokość podatku naliczonego	Dokumenty korygujące, będące podstawą do zmniejszenia albo zwiększenia podatku naliczonego in plus lub in minus, należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego. W przypadku korekty podatku naliczonego in minus, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy o VAT dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie wyłącznie dokumentu pierwotnego pomniejszonego o wartości z dokumentu korygującego.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		Wpisując korekty dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego in plus, jeżeli zgodnie z przepisami ustawy o VAT dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy, wyłącznie dokument pierwotny powiększamy o wartość dokumentu korygującego. Gdy nabywca nie ma faktury korygującej, wpisuje korekty na podstawie dokumentu wewnętrznego z kodami WEW i DI.

W praktyce organy podatkowe nierzadko podważały możliwość korygowania faktur i deklaracji po zakończeniu działalności gospodarczej z tytułu sprzedaży dokonanej w trakcie działalności. Sądy administracyjne mają zaś inne spojrzenie. Uważają, że podmiot, który zakończył działalność, zachowuje status podatnika w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym był podatnikiem VAT.

Pod wpływem orzecznictwa również organy podatkowe zmieniły zdanie. Szef KAS przyznał, że podatnik, który zlikwidował działalność, ma nadal prawo korygować deklaracje i ewidencje VAT do czasu przedawnienia zobowiązania. Status podatnika należy ustalać na dzień powstania obowiązku podatkowego, a nie złożenia korekty. Takie stanowisko zajął w piśmie z 30 września 2024 r. (sygn. DOP8.8013.2.2024), zmieniając z urzędu interpretację.

1.3. Wpisywanie sprzedaży ewidencjonowanej na kasie

Faktury wystawione do paragonu wpisujemy zawsze, niezależnie od tego, czy mają NIP kupującego. Sprzedaż zaewidencjonowana na kasie podlega także oznaczeniom kodami GTU i transakcyjnymi, gdy podstawą wpisu jest faktura. Jeśli podstawą wpisu jest raport kasowy, to nie wpisujemy kodów GTU i transakcyjnych.

Zapisywanie sprzedaży ewidencjonowanej na kasie w części ewidencyjnej JPK_V7

Sposób dokumentowania sprzedaży ewidencjonowanej na kasie	Dokument, na podstawie którego dokonujemy wpisu	Stosowane oznaczenie w ewidencji i nowym JPK
1	2	3
Tylko paragon bez NIP nabywcy	Raport kasowy (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia).	Kody RO i DI

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		WAŻNE! Gdy sprzedaż jest zaewidencjonowana na podstawie raportu kasowego, nie stosujemy kodów GTU i kodów transakcyjnych.
Paragon z NIP kupującego uznany za fakturę uproszczoną (do 450 zł)	Podstawą wpisu jest tylko raport kasowy (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia).	Kody RO i DI
Paragon i faktura	Dokonujemy dwóch wpisów: 1) na podstawie raportu kasowego (zbiorczy wpis całej sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie w danym miesiącu w podziale na stawki VAT i zwolnienia), 2) na podstawie faktury w miesiącu jej wystawienia, bez względu na to, czy zawiera NIP kupującego.	Stosujemy następujące oznaczenia: 1) RO i DI – do raportu kasowego, 2) FP oraz kody GTU i transakcyjne, gdy dokumentują towary i usługi przypisane do tych kodów – do faktury, 3) numer KSeF, gdy faktura jest wysyłana do KSeF albo kod BFK. **WAŻNE!** Zastosowanie kodu FP powoduje, że sprzedaż z tej faktury nie jest wykazywana w sumach kontrolnych i w części deklaracyjnej JPK_V7.

Nabywca, który otrzyma fakturę wystawioną do paragonu lub paragon z jego NIP uznany za fakturę uproszczoną, nie musi wpisywać specjalnych oznaczeń, gdy będzie odliczał z tych dokumentów VAT. Stosuje standardowe oznaczenia przewidziane dla faktur zakupu.

1.4. Zasady stosowania kodów w ewidencji

W ewidencji trzeba wpisywać również dodatkowe oznaczenia dla transakcji oraz dokumentów sprzedaży.

1.4.1. Kody towarowe

Kody towarowe dotyczą ewidencji sprzedaży będącej podstawą do ustalenia VAT należnego. Nie wpisują ich kupujący po stronie ewidencji zakupów. Ponadto kody towarowe nie dotyczą:

- sprzedaży ewidencjonowanej na kasie, wpisywanej na podstawie raportu kasowego,
- zakupów, dla których podatnikiem jest nabywca, np. WNT.

eprasa.pl cf4c572924

Oznaczeniu podlegają tzw. towary i usługi wrażliwe wpisywane do ewidencji na podstawie faktury. Są to przede wszystkim wyroby akcyzowe, towary wymienione w zał. nr 15 do ustawy, objęte obowiązkowym split payment. Podatnicy powinni rozważyć wpisywanie tych kodów już na etapie fakturowania lub dokumentów magazynowych. Zapewne ułatwi to prowadzenie ewidencji.

W JPK_V7 faktury dokumentujące dostawy towarów i świadczenia usług wskazanych w § 10 ust. 3 rozporządzenia oznaczane są kodami GTU_01 – GTU_13. W JPK_V7 pola te wypełnia się dla całej faktury. Należy zaznaczyć „1" we właściwych polach odpowiadających symbolom od GTU_01 do GTU_13, w przypadku wystąpienia dostawy towaru lub świadczenia usługi na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku itp.

Pole pozostanie puste, gdy dany towar lub usługa nie wystąpiły na dokumencie.

Kody GTU w ewidencji JPK_V7

Lp.	Rodzaj transakcji lub powiązań	Numer kodu GTU
1	2	3
1.	dostawy napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, piwa oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (CN 2203-2208)	GTU_01
2.	dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy o VAT	GTU_02
3.	dostawa olejów opałowych nieujętych w poz. 2 tabeli, olejów smarowych i pozostałych olejów (CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczonych do kodu CN 2710 19 99), olejów smarowych (CN 2710 20 90) oraz preparatów smarowych (CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją)	GTU_03
4.	dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym	GTU_04
5.	dostawa odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	GTU_05
6.	dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy, a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika	GTU_06
7.	dostawa pojazdów oraz części (CN ex 8701–8708)	GTU_07

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
8.	dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1 i 1a załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy o VAT	GTU_08
9.	dostawa produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych, wyłącznie objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne	GTU_09
10.	dostawa budynków, budowli i gruntów oraz ich części i udziałów w prawie własności, a także przeniesienie prawa do rozporządzania budynkami, budowlami i gruntami oraz ich częściami i udziałami w prawie własności jak właściciel, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT	GTU_10
11.	usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1505)	GTU_11
12.	Świadczenie usług o charakterze niematerialnym, wyłącznie: ■ doradczych, w tym doradztwa prawnego i podatkowego oraz doradztwa związanego z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31, 74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), ■ w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1, 69.20.2), ■ prawnych (PKWiU 69.1), ■ zarządczych (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32, 69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), ■ firm centralnych (PKWiU 70.1), ■ marketingowych lub reklamowych (PKWiU 73.1), ■ badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), ■ badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72) oraz ■ w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5)	GTU_12
13.	świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej (PKWiU 49.4, 52.1)	GTU_13

1.4.2. Oznaczenie procedur w ewidencji

Oprócz kodów towarowych oznaczenia muszą mieć wymienione w rozporządzeniu procedury. Kodami transakcyjnymi nie oznaczamy tylko raportów kasowych. Oznaczeniu oprócz faktur podlegają także dokumenty wewnętrzne.

eprasa.pl cf4c572924

Oznaczenie procedur w ewidencji sprzedaży

Lp.	Nazwa procedury	Kod transakcyjny
1	2	3
1.	wewnątrzwspólnotowa sprzedaż na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy o VAT, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju	WSTO_EE
2.	istniejące powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, z wyjątkiem dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami	TP
3.	wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_WNT
4.	dostawy towarów poza terytorium kraju dokonanej przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej	TT_D
5.	świadczenie usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy o VAT	MR_T
6.	dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy o VAT	MR_UZ
7.	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import)	I_42
8.	wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import)	I_63
9.	transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowany zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy o VAT	B_SPV
10.	dostawy towarów oraz świadczenia usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia, na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy o VAT	B_SPV_DOSTAWA

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
11.	świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowanych zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy o VAT	B_ MPV_PROWIZJA
12.	dostawy towarów dokonane przez podatnika ułatwiającego te dostawy za pomocą interfejsów elektronicznych, który nie korzysta z procedury szczególnej OSS lub IOSS albo odpowiadających im regulacji innych państw członkowskich Unii Europejskiej, dla których miejscem dostawy jest terytorium kraju	IED

W JPK_V7, tak jak dla kodów GTU, pola wypełnia się dla całego dokumentu poprzez zaznaczenie „1" w każdym z pól odpowiadających symbolom, w przypadku wystąpienia danej procedury na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku itp. Gdy procedury nie będzie, pole pozostanie puste.

Powstaje pytanie, czy wymienione kody transakcji wpisujemy tylko w ewidencji sprzedaży, która służy do ustalenia VAT należnego. Z analizy § 10 rozporządzenia możemy wysnuć taki wniosek, gdyż określa on tylko informacje, co ma zawierać ewidencja, pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego. Zasady stosowania kodów wynikają z tego przepisu. Natomiast zasady prowadzenia ewidencji zakupu reguluje § 11 rozporządzenia i tam przewidziano odrębne kody procedur dla ewidencji zakupów.

Kod stosowany w ewidencji zakupów

Lp.	Rodzaj zakupów, które trzeba oznaczyć kodem	Rodzaj oznaczenia
1.	podatek naliczony z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy o VAT	IMP

1.4.3. Oznaczenie dowodów sprzedaży i zakupów

Sprzedawcy muszą również oznaczać rodzaj wystawionych przez siebie dowodów sprzedaży lub otrzymanych dowodów zakupu. Od rozliczenia za luty 2026 r. wprowadzono zmiany w tym zakresie:

- numerem KSeF albo jednym z nowych kodów OFF, BFK, DI musi zostać oznaczony każdy zaewidencjonowany dokument w JPK_VAT,
- nowe oznaczenia stosujemy zarówno w ewidencji sprzedaży, jak i w ewidencji zakupów,

eprasa.pl cf4c572924

- nowe oznaczenia stosujemy niezależnie od tego, czy musimy już wystawiać faktury w KSeF,
- nadal stosujemy dodatkowo w ewidencji sprzedaży kody: WEW, FP, RO, a w ewidencji zakupów kody: WEW, MK, VAT_RR. Dlatego jeden dokument może być oznaczony nawet kilkoma kodami, zarówno nowymi, jak i dotychczas obowiązującymi, np. raport kasowy: kodami RO i DI, a faktura papierowa wystawiona do paragonu: kodami BFK, FP, GTU, TP.

Oznaczenia ewidencjonowanych dokumentów stosowane w JPK_VAT od rozliczenia za luty 2026 r.

Rodzaj dokumentów	Oznaczenia stosowane w ewidencji sprzedaży	Oznaczenia stosowane w ewidencji zakupów
1	2	3
Faktura ustrukturyzowana wystawiona w trybie online	Numer KSeF oraz kod FP, gdy została wystawiona do paragonu.	Numer KSeF oraz kod MK, gdy faktura została wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową (taka faktura powinna mieć oznaczenie „metoda kasowa”).
Faktura wystawiona w trybie offline24 lub w trakcie niedostępności systemu	Numer KSeF albo kod DI, jeśli na dzień wysłania JPK_VAT fakturze nie został nadany numer KSeF, oraz kod FP, gdy została wystawiona do paragonu. Po nadaniu numeru KSeF fakturze należy złożyć korektę JPK_VAT i zmienić oznaczenie na numer KSeF.	Numer KSeF albo kod DI, jeśli na dzień wysłania JPK_VAT fakturze nie został nadany numer KSeF, oraz kod MK, gdy faktura została wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową (taka faktura powinna mieć oznaczenie „metoda kasowa”).
Faktura wystawiona w trakcie awarii systemu	Kod OFF, jeśli na dzień wysłania JPK_VAT fakturze nie został nadany numer KSeF, oraz kod FP, gdy została wystawiona do paragonu. Po nadaniu numeru KSeF fakturze nie musimy korygować JPK_VAT.	Kod OFF, jeśli na dzień wysłania JPK_VAT fakturze nie został nadany numer KSeF, oraz kod MK, gdy faktura została wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową (taka faktura powinna mieć oznaczenie „metoda kasowa”). Po nadaniu numeru KSeF fakturze nie musimy korygować JPK_VAT.
Faktura papierowa lub „zwykła” elektroniczna	Kod BFK oraz kod FP, gdy została wystawiona do paragonu.	Kod BFK oraz kod MK, gdy faktura została wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową (taka faktura powinna mieć oznaczenie „metoda kasowa”).

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
Faktura wystawiona za pomocą kasy rejestrującej	Kod BFK oraz FP	Kod BFK oraz kod MK, gdy faktura została wystawiona przez podatnika stosującego metodę kasową (taka faktura powinna mieć oznaczenie „metoda kasowa”).
Faktura VAT RR		Zdaniem MF jest to kod DI lub numer KSeF, gdy faktura zostanie wystawiona w formie ustrukturyzowanej. Dodatkowo kod VAT_RR.
Faktura od podatnika zagranicznego dokumentująca WNT, import usług czy dostawę towarów, dla których podatnikiem jest nabywca	Kod BFK	Kod BFK
Dokumenty celne	Kod DI, jeśli podatek należny rozliczamy w JPK_VAT.	Kod DI
Raport kasowy	Kody DI oraz RO	
Dokument wewnętrzny	Kody DI oraz WEW	Kody DI oraz WEW

1.5. Pozostałe deklaracje VAT

Oprócz deklaracji podstawowych JPK_V7M/JPK_V7K ustawodawca przewidział jeszcze kilkanaście innych, dla których wskazano różne terminy składania. Zasady składania tych formularzy przedstawia tabela Wykaz obowiązujących formularzy VAT.

Wykaz obowiązujących formularzy VAT

Oznaczenie deklaracji	Termin złożenia	Kto składa
1	2	3
VAT-8 Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Podatnik zwolniony z VAT, który w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R zadeklarował, że będzie dokonywał WNT

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
VAT-9M Deklaracja dla podatku od towarów i usług	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Podatnik zwolniony z VAT, który nie ma obowiązku składania VAT-8
VAT-10 Deklaracja dla podatku od towarów i usług przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu nowych środków transportu	14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego	Podatnik zwolniony z VAT, który nie ma obowiązku składania VAT-8, lub osoba niebędąca podatnikiem, dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu
VAT-11 Deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu	Do ostatniego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Osoby fizyczne i prawne, które nie są podatnikami VAT, jeśli dokonują wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu
VAT-12 Skrócona deklaracja dla podatku od towarów i usług w zakresie taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Podatnicy świadczący usługi taksówek, którzy wybrali rozliczenie w formie ryczałtu
VAT-13 Deklaracja dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego	Do 25 dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu	Przedstawiciel, który wykonuje czynności w imieniu własnym na rzecz podatnika
VAT-IM Deklaracja importowa dla podatku od towarów i usług	Do 16 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu towarów, nie później jednak niż przed złożeniem JPK_V7M/JPK_V7K	Podatnicy, którzy z tytułu importu stosują pojedyncze pozwolenia
VAT-UE Informacja o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach. Korekty dokonujemy na formularzu VAT-UEK	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy	Podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy dokonują WDT, WNT, są drugimi w kolejności podatnikami w transakcji trójstronnej, świadczą usługi na rzecz podatnika podatku od wartości dodanej, dla której miejsce świadczenia ustala się na podstawie art. 28b ustawy o VAT, i przemieszczają towary w procedurze call-off stock (zob. pkt 2).

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
VAT-22 Dokument potwierdzający wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego	Nie składa do urzędu skarbowego	Podatnik dokonujący wywozu nowego środka transportu bez użycia innego środka transportu
VAT-23 Informacja o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu	14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego	Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu lub innych środków transportu, od których podatek jest rozliczany w deklaracji, jeżeli środek transportu ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub jeżeli nie podlega rejestracji, a jest użytkowany na terytorium kraju. Podatnicy dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia nowych środków transportu, gdy składają deklarację VAT-10
VAT-26 Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej	Do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesiono pierwszy wydatek związany z użytkowaniem samochodu	Podatnicy podatku od towarów i usług wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których obowiązani są prowadzić ewidencję przebiegu pojazdów
VAT-R Zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku od towarów i usług	Podatnicy VAT przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej VAT, chyba że wybierają zwolnienie inne niż procedura SME. Wtedy nie muszą składać VAT-R. Jeżeli podatnicy zwolnieni z VAT rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej, utracą zwolnienie od podatku lub zrezygnują z tego zwolnienia, są obowiązani do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do	Podatnicy podatku od towarów i usług

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	aktualizacji tego zgłoszenia, w terminach: 1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi, innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, w przypadku rozpoczęcia dokonywania tej sprzedaży 2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia 3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia 4) przed dniem wykonania pierwszej czynności, gdy rezygnuje ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności	
VAT-Z Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług	Brak wskazanego terminu	Podatnicy VAT, którzy zaprzestali wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług
VAT-14 Deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych	Do 5 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek zapłaty VAT	Podatnik lub płatnik VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliwa silnikowego
VAT-CS Zawiadomienie o prowadzeniu magazynu wykorzystywanego w procedurze call-off stock	14 dni od pierwszego wprowadzenia	Podatnicy prowadzący magazyn
Zgłoszenie informujące w zakresie szczególnej procedury: ■ importu IOSS – formularz VII-R (IOSS) ■ importu IOSS – formularz składany przez pełnomocnika VII-RP (IOSS)	Brak wskazanego wprost terminu. Zalecane jest jednak złożenie przed początkiem okresu rozliczeniowego, od którego chcemy korzystać z procedury	Podatnicy lub pełnomocnicy, którzy chcą korzystać z tej procedury

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
■ nieunijnej OSS – formularz VIN-R (OSS) ■ unijnej OSS – formularz VIU-R (OSS)		
VIU-DO (OSS)	Za okresy kwartalne w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Termin upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy	Podatnik korzystający z unijnej procedury OSS
VIN-DO (OSS)	Za okresy kwartalne w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Termin upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy	Podatnik korzystający z nieunijnej procedury OSS
VII-DO (IOSS)	Za okresy miesięczne, w terminie do końca miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu. Termin złożenia upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy	Podatnik korzystający ze specjalnej procedury rozliczania importu IOSS
VAT-29 Zawiadomienie o wyborze miejsca opodatkowania albo o rezygnacji z dokonanego wyboru miejsca opodatkowania w przypadku wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość lub świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych	W terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tego wyboru	Dostawcy towarów w ramach WSTO oraz świadczący usługi elektroniczne, nadawcze, telekomunikacyjne na rzecz osób niebędących podatnikami

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
SME-P (uprzednie powiadomienie)	Składamy do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. Brak wskazanego wprost terminu. Aby jednak dokonać sprzedaży w procedurze SME, należy posiadać numer EX, na nadanie którego organy mają 35 dni roboczych.	Podatnik czynny lub zwolniony, który chce korzystać ze zwolnienia z VAT za granicą w ramach procedury SME
SME-IK (informacja kwartalna)	W terminie miesiąca od końca danego kwartału do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.	Podatnicy korzystający z procedury SME

2. Informacje podsumowujące VAT-UE

Podatnicy, którzy biorą udział w transakcjach z unijnymi kontrahentami, składają w urzędzie skarbowym, oprócz deklaracji VAT, zbiorczą informację podsumowującą. Składają ją dopiero wówczas, gdy wystąpi u nich transakcja skutkująca tym obowiązkiem. Sam fakt zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT UE nie powoduje powstania obowiązku składania takiej informacji.

Zasady sporządzania informacji podsumowującej określają przepisy art. 100–101 ustawy o VAT. Informacja podsumowująca stanowi zbiorcze zestawienie o:

- transakcjach z unijnymi podatnikami w zakresie obrotu towarowego oraz
- świadczeniu usług, od których podatek rozliczają unijni usługobiorcy.

Obowiązek składania informacji podsumowujących wynika z konieczności kontrolowania tych transakcji między poszczególnymi państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Formularzem do składania informacji podsumowującej jest druk VAT-UE. W razie stwierdzenia błędu w złożonej informacji podsumowującej podatnik niezwłocznie składa korektę na formularzu VAT-UEK.

2.1. Podatnicy, którzy muszą składać informacje podsumowujące

Do składania informacji podsumowujących zobowiązani są podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy (art. 100 ust. 1 ustawy o VAT):

eprasa.pl cf4c572924

1) dokonali wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów (WDT), podlegających opodatkowaniu stawką 0% na zasadach określonych przez art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
2) dokonali wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (WNT) od podatników podatku od wartości dodanej zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
3) dokonali dostaw towarów w ramach wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych rozliczanych według procedury uproszczonej na zasadach określonych w art. 136 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
4) świadczyli usługi, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT (czyli opodatkowane według ogólnej zasady – w kraju usługobiorcy), na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej. Wykazują oni tylko usługi świadczone na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, inne niż zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%, dla których zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca;
5) dokonali przemieszczenia towarów w ramach procedury call-off stock na terytorium innego kraju UE.

Choć informacje podsumowujące są składane przede wszystkim ze względu na transakcje towarowe (WDT i WNT), to obowiązek informacyjno-sprawozdawczy dotyczy również usług świadczonych na rzecz podatników z innych krajów UE, podlegających opodatkowaniu według zasady ogólnej określonej przez art. 28b ustawy o VAT, tj. w kraju nabywcy usługi. Podatek z tego tytułu powinien być rozliczony według mechanizmu odwrotnego obciążenia podatkiem, czyli poprzez samonaliczenie podatku przez unijnego nabywcę z tytułu importu usług, w wyniku czego zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca danej usługi. Natomiast w naszym kraju świadczenie usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, nie podlega opodatkowaniu.

Przykład 78
Spółka z Wrocławia świadczy usługi reklamowe dla niemieckiego kontrahenta będącego w swoim kraju podatnikiem podatku od wartości dodanej. Miejscem świadczenia (opodatkowania) usług jest kraj usługobiorcy – Niemcy. Dla spółki wykonana usługa reklamowa stanowi czynność, która w Polsce nie podlega opodatkowaniu VAT. Z kolei dla niemieckiego podatnika zakup tych usług stanowi import usług, od którego powinien on rozliczyć podatek w swoim kraju. W Niemczech usługi reklamowe są opodatkowane stawką inną niż 0% i nie są zwolnione z opodatkowania VAT. Spółka wykazuje tę transakcję w informacji podsumowującej.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 79
Spółka z Sopotu nabyła od duńskiego kontrahenta (podatnika) usługi tłumaczenia. Duński kontrahent nie ma w Polsce ani siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności (oddziału). Zgodnie z art. 28b ustawy o VAT miejscem opodatkowania usługi jest Polska. Spółka jest zobowiązana do rozliczenia podatku należnego od usługi nabytej od zagranicznego kontrahenta. Transakcji tej nie wykazuje w informacji podsumowującej, ponieważ obowiązek ten nie dotyczy zakupu (importu) usług podlegających opodatkowaniu w Polsce.

Przykład 80
Podatnik z Częstochowy wykonał usługę budowlaną na nieruchomości położonej we Francji. Miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest kraj położenia nieruchomości (art. 28e ustawy o VAT), czyli Francja. Podatnik nie wykazuje tej transakcji w informacji podsumowującej, ponieważ obowiązek ten dotyczy świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT. Natomiast dla świadczenia usług budowlanych miejsce opodatkowania wyznacza art. 28e ustawy o VAT. Świadczenie usług budowlanych w innych krajach UE (np. we Francji) nie wymaga składania informacji podsumowującej w celu wykazania tej transakcji.

2.2. Termin złożenia informacji podsumowującej

Informację podsumowującą składa się za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji wymienionych w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład 81
20 maja podatnik otrzymał zaliczkę na poczet WDT od kontrahenta z UE. Dostawa towarów dla unijnego podatnika nastąpiła 10 czerwca, co potwierdziła faktura wystawiona w tym samym dniu przez polskiego dostawcę. Otrzymanie zaliczki na poczet WDT nie spowodowało powstania obowiązku podatkowego z tego tytułu. Podatnik nie wykazuje zaliczki w informacji podsumowującej za maj.
Zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy dla tej transakcji powstał z chwilą wystawienia faktury (10 czerwca). Wartość całej dostawy podatnik jest zobowiązany wykazać w informacji podsumowującej za czerwiec składanej w terminie do 25 lipca, gdy uzyska dokumenty potwierdzające prawo do stawki 0%.

WAŻNE! Informacja podsumowująca nie może być składana za okresy kwartalne. Ponadto obowiązkowo musi być składana w formie elektronicznej.

eprasa.pl cf4c572924

2.3. Zasady składania informacji podsumowującej

Informacje podsumowujące należy składać do tego samego urzędu skarbowego, do którego podatnik jest zobowiązany składać deklaracje VAT, tzn. który jest właściwy dla podatnika w sprawach VAT.

Transakcje wewnątrzwspólnotowe wykazane są w deklaracji VAT za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy. Za ten sam okres są wykazywane w informacji podsumowującej. Wynika to z tego, że transakcje te zarówno w deklaracji VAT, jak i w informacji podsumowującej są wykazywane za okres powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 100 ust. 3 i 4 ustawy o VAT informacje podsumowujące składa się za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji wymienionych w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

Sam fakt zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT UE nie zobowiązuje do składania informacji podsumowującej. Jeśli w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał żadnej transakcji wewnątrzwspólnotowej (takiej jak WDT, WNT czy świadczenie usługi dla unijnego podatnika) lub przemieszczenia towarów, które spowodowałyby powstanie obowiązku podatkowego w tym miesiącu (kwartale), wówczas w ogóle nie wystąpi obowiązek złożenia informacji podsumowującej za ten okres. Na podatniku nie ciąży obowiązek składania „zerowej" informacji podsumowującej.

3. Rejestracja VAT

Zgodnie z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT podmioty spełniające warunki do uznania za podatników VAT są obowiązane złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne na formularzu VAT-R. Obowiązek ten dotyczy:

- osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych, wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 15 ust. 1 ustawy o VAT),
- osób fizycznych prowadzących wyłącznie gospodarstwo rolne, leśne lub rybackie, które nie korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego dla rolnika ryczałtowego, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT (art. 15 ust. 4 ustawy o VAT),
- organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy, jeśli wykonują czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT).

Na skutek złożonego przez podatnika zgłoszenia rejestracyjnego naczelnik urzędu skarbowego, po weryfikacji danych podanych w tym zgłoszeniu, rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego" i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie. Rejestracja odbywa się po weryfikacji danych wskazanych przez podatnika. Jest to konsekwencją wprowadzenia regulacji umożliwiających odmowę rejestracji przez organ podatkowy.

eprasa.pl cf4c572924

Jeżeli podatnik złoży wniosek o wydanie potwierdzenia zarejestrowania go jako „podatnika VAT czynnego" (zaznacza kwadrat „tak" w poz. 74 VAT-$R_{(18)}$), to w związku z dokonaniem tej czynności urzędowej musi zapłacić opłatę skarbową w wysokości 170 zł. Należy podkreślić, że opłata skarbowa w wysokości 170 zł nie jest opłatą za zarejestrowanie podatnika VAT, ale za wydanie potwierdzenia tego zarejestrowania (VAT-5). Wobec tego, jeśli podatnik nie złoży wniosku o wydanie potwierdzenia (nie ma on obowiązku dysponowania nim), to opłata skarbowa nie zostanie pobrana.

W przypadku czynnych podatników VAT zgłoszenie rejestracyjne (VAT-R) powinno być złożone przed dniem dokonania pierwszej czynności opodatkowanej, takiej jak:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2) eksport towarów,
3) import towarów na terytorium kraju,
4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Dokonanie zgłoszenia rejestracyjnego ma wyłącznie charakter formalny. Oznacza to, że podatnikiem VAT jest się niezależnie od tego, czy dokonano rejestracji na formularzu VAT-R. Status podatnika nabywa się ze względu na faktyczne okoliczności, a mianowicie ze względu na wykonywanie czynności opodatkowanych wymienionych w art. 5 ustawy o VAT.

Natomiast obowiązek rozliczenia VAT powstanie w przypadku:

- przekroczenia wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (240 000 zł),
- wykonywania czynności wymienionych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT, które nie dają prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT.

O tym, czy i w którym momencie podmiot stał się podatnikiem VAT, nie decyduje moment złożenia VAT-R. Decydują o tym okoliczności faktyczne. Jeśli podatnik nie dopełnił obowiązku złożenia VAT-R w ustawowym terminie (przed dokonaniem pierwszej czynności opodatkowanej), mimo że działał w charakterze podatnika VAT czynnego, to może to naprawić poprzez złożenie formularza VAT-R ze wskazaniem daty rozpoczęcia działalności gospodarczej oraz okresu rozliczeniowego, od którego zachowywał się jak czynny podatnik VAT. Potwierdził to również Dyrektor IS w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 13 stycznia 2016 r. (sygn. IBPP1/4512-795/15/MS).

3.1. Podatnicy niemający obowiązku składania VAT-R

Nie każdy podmiot działający w charakterze podatnika VAT musi dokonywać podatkowej rejestracji. Obowiązek składania zgłoszenia rejestracyjnego (VAT-R) nie dotyczy:

- podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT, czyli tzw. drobnych przedsiębiorców. Są to podatnicy, u któ-

eprasa.pl cf4c572924

rych sprzedaż nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym limitu obrotów w wysokości 240 000 zł;
- podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Jeśli jednak podatnik zwolniony ma obowiązek wystawiać faktury w KSeF, potrzebuje numeru NIP. W tym celu musi zarejestrować się jako podatnik zwolniony z VAT.

Również w przypadku gdy podmiot taki zamierza skorzystać ze zwolnienia w ramach procedury SME i dotychczas nie został zarejestrowany jako „podatnik VAT zwolniony", jest obowiązany złożyć zgłoszenie rejestracyjne przed złożeniem powiadomienia SME-P.

Wymienieni podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 96 ust. 3 ustawy o VAT, mogą dobrowolnie złożyć zgłoszenie rejestracyjne. Wówczas naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika jako „podatnika VAT zwolnionego" i potwierdza to zarejestrowanie, jeśli podatnik złoży wniosek w tej sprawie. Otrzymanie potwierdzenia zarejestrowania jako „podatnika VAT zwolnionego" powoduje konieczność zapłaty opłaty skarbowej w wysokości 170 zł.

Jeżeli podatnicy zwolnieni z VAT:
- rozpoczną dokonywanie sprzedaży opodatkowanej,
- utracą zwolnienie od podatku lub
- zrezygnują z tego zwolnienia,

wówczas są obowiązani do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R, a w przypadku podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT zwolnieni – do aktualizacji tego zgłoszenia. Obowiązku tego należy dopełnić:

1) przed dniem dokonania pierwszej sprzedaży towaru lub usługi (innych niż zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2, 2a i 4–41 ustawy o VAT lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT) – w przypadku rozpoczęcia tej sprzedaży;
2) przed dniem, w którym podatnik traci prawo do zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT (przekroczenie limitu sprzedaży 240 000 zł lub kwoty obliczonej w proporcji do okresu prowadzonej działalności) – w przypadku utraty tego prawa;
3) przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT (zwolnienie dla rolnika ryczałtowego) oraz art. 113 ust. 1 i 9 tej ustawy (zwolnienie ze względu na wysokość obrotów) – w przypadku rezygnacji z tego zwolnienia;
4) przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej na podstawie art. 5 ustawy o VAT – w przypadku rezygnacji ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 9 ustawy o VAT, od pierwszej wykonanej czynności.

eprasa.pl cf4c572924

3.2. Rejestracja grupy VAT

Grupa rozlicza wspólnie VAT za pośrednictwem wskazanego w umowie przedstawiciela, czyli podmiotu reprezentującego grupę VAT w zakresie jej obowiązków, który składa w imieniu grupy zgłoszenie rejestracyjne VAT-R wraz z umową o jej utworzeniu do właściwego dla siebie naczelnika urzędu skarbowego. Naczelnik urzędu skarbowego nie zarejestruje grupy do VAT, jeżeli nie będą spełnione warunki do uznania jej za podatnika. O odmowie rejestracji będzie zawiadamiany przedstawiciel grupy.

Gdy warunki będą spełnione, grupa zostanie zarejestrowana jako jeden podatnik. Z chwilą rejestracji grupy do VAT z urzędu zostaną wykreśleni z rejestru jako podatnicy VAT członkowie tej grupy. Dotyczy to również rejestracji VAT UE. Ich rachunki rozliczeniowe uwidocznione na tzw. białej liście zostaną przypisane jako rachunki grupy.

3.3. Przypadki, gdy urząd skarbowy może odmówić rejestracji do celów VAT

Prawidłowa rejestracja podmiotu jest ważna nie tylko z uwagi na zapewnienie prawidłowego poboru podatku, ale ma również znaczenie dla pozostałych uczestników obrotu gospodarczego. W celu prawidłowego funkcjonowania systemu VAT konieczne jest zapewnienie prawdziwości wpisów do rejestru podatników. Z tego powodu na organach podatkowych spoczywa obowiązek sprawdzenia prawidłowości zgłoszenia przed dokonaniem rejestracji podatnika VAT.

Naczelnik urzędu skarbowego w określonych przypadkach może odmówić zarejestrowania podmiotu jako podatnika VAT, który dopiero ubiega się o wpis i złożył w tym celu zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Podstawę do tego daje art. 96 ust. 4a ustawy o VAT, z którego wynika, że naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania podmiotu, jeżeli:

- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą lub
- podmiot ten nie istnieje, lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem, lub
- podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego,
- z posiadanych informacji wynika, że podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej,
- wobec tego podmiotu sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Nadrzędnym celem wprowadzonych przepisów jest zapobieganie oszustwom podatkowym poprzez uniemożliwienie rejestracji podmiotowi, który rejestruje działalność

eprasa.pl cf4c572924

gospodarczą nie po to, by ją prowadzić, ale po to, by wyłudzić zwrot VAT. Odmowa rejestracji jako czynnego podatnika VAT ma wykluczyć prawo do odliczenia podatku naliczonego (art. 88 ust. 4 ustawy o VAT).

Przesłanką odmowy rejestracji podatnika nie może być natomiast brak środków materialnych, technicznych i finansowych do prowadzenia zgłaszanej działalności gospodarczej. Takie wnioski wynikają z wyroku TSUE z 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 (Ablessio SIA).

Z krajowego orzecznictwa sądowego wynika, że fakt wskazania jako siedziby „wirtualnego biura", czyli adresu użyczonego w celu rejestracji, nie może być wyłączną podstawą odmowy rejestracji podmiotu. Tak uznał NSA w wyroku z 5 sierpnia 2014 r. (sygn. akt II FSK 3549/13). Podobne wnioski wynikają z prawomocnego wyroku WSA w Krakowie z 14 lipca 2016 r. (sygn. akt I SA/Kr 516/16).

Choć wskazanie „wirtualnego biura" jako siedziby podmiotu nie musi powodować odmowy rejestracji, z pewnością takie okoliczności będą szczegółowo weryfikowane przez organy podatkowe. Wskazuje na to uzasadnienie projektu nowelizacji ustawy o VAT, z którego wynika, że: *(...) fakt deklarowania prowadzenia działalności w tzw. wirtualnych biurach powinien być elementem oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT przez podmiot nowo zarejestrowany, skłaniającym organy podatkowe do zastosowania swego rodzaju działań zabezpieczających interes budżetu państwa.*

3.4. Odpowiedzialność pełnomocnika, który dokonał rejestracji w imieniu podatnika VAT

Z art. 96 ust. 4b ustawy o VAT wynika, że w przypadku zgłoszenia rejestracyjnego przez pełnomocnika odpowiada on solidarnie wraz z zarejestrowanym podatnikiem do kwoty 500 000 zł za jego zaległości podatkowe powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia rejestracji. Przepis ten nie ma zastosowania, jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podatnika w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

Solidarną odpowiedzialność pełnomocnika reguluje także art. 117c Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy o VAT, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z podatnikiem za zaległości podatkowe tego podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu sześciu miesięcy od dnia rejestracji podatnika.

Pełnomocnika nie będzie można obciążyć decyzją o odpowiedzialności podatkowej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym upływa sześciomiesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłyną trzy lata (art. 118 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

eprasa.pl cf4c572924

3.5. Przypadki, gdy organ podatkowy wykreśla podatnika z rejestru podatników VAT

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT zasadniczo z tych samych powodów, dla których może odmówić rejestracji podatnika. Dlatego wykreślenie podatnika z rejestru, bez konieczności zawiadamiania go o tym, może nastąpić, jeżeli (art. 96 ust. 9 ustawy o VAT):

- podatnik nie istnieje lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub
- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, lub
- podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej,
- posiadane informacje wskazują na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej,
- wobec tego podatnika sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

Celem wprowadzenia wymienionych regulacji jest przede wszystkim wyeliminowanie z rejestru podatników VAT tych podmiotów, które zarejestrowały się w celu dokonania oszustw podatkowych polegających np. na wprowadzaniu do obrotu tzw. pustych faktur lub wyłudzaniu zwrotu VAT. W tym kontekście wprowadzenie takich regulacji jest z pewnością uzasadnione. Przypadki wskazane w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT nie są jedynymi, które uzasadniają wykreślenie podatnika z rejestru. Zgodnie z art. 96 ust. 9a ustawy o VAT wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który:

- zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy lub
- będąc obowiązanym do złożenia deklaracji VAT, nie złożył takich deklaracji za trzy kolejne miesiące bądź jeden kwartał, lub
- składał przez sześć kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały deklaracje VAT, w których nie wykazał sprzedaży albo nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia, lub
- wystawiał faktury bądź faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub
- prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy albo nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru bądź usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

eprasa.pl cf4c572924

W podanych przypadkach, mimo że nie wynika to wprost z ustawy o VAT, organ podatkowy powinien zawiadomić podatnika o wykreśleniu z rejestru podatników VAT. Nie powinno to następować w formie decyzji (zob. uchwałę NSA z 23 października 2023 r., sygn. akt I FPS 3/23).

3.5.1. Wykreślenie podatnika spowodowane zawieszeniem działalności

Z art. 96 ust. 9a pkt 1 ustawy o VAT wynika, że z rejestru podatników VAT wykreśleniu z urzędu podlega podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie Prawa przedsiębiorców na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy.

Jeżeli podatnik w okresie zawieszenia działalności gospodarczej będzie wykonywał czynności opodatkowane wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, takie jak:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
2) eksport towarów,
3) import towarów na terytorium kraju,
4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów,

to jest on obowiązany przed dniem:

- zawieszenia działalności gospodarczej albo
- rozpoczęcia wykonywania takich czynności w okresie zawieszenia działalności gospodarczej

– zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wskazując okres, w którym będzie wykonywał te czynności.

Jeżeli podatnik złoży to zawiadomienie, wówczas naczelnik urzędu skarbowego nie wykreśla podatnika z rejestru albo przywraca zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT na okres wskazany w zawiadomieniu. Jeśli okres wskazany w zawiadomieniu jest krótszy od okresu zawieszenia działalności gospodarczej, to podatnik, który zawiesił działalność na okres co najmniej sześciu kolejnych miesięcy, podlega wykreśleniu z rejestru na pozostały okres zawieszenia działalności.

Z dniem wznowienia wykonywania działalności gospodarczej podatnik, który wcześniej na skutek zawieszenia działalności został wykreślony z rejestru podatników VAT, zostaje ponownie zarejestrowany jako podatnik VAT, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem zawieszenia działalności (art. 96 ust. 9g ustawy o VAT).

Przykład 82
Piotr Dębowski, będący czynnym podatnikiem VAT, zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres powyżej sześciu miesięcy, tj. od 1 lutego do 30 września, co zgłosił w CEIDG. Naczelnik urzędu skarbowego z dniem 1 lutego z urzędu wykreślił podatnika z rejestru czynnych podatników VAT.

eprasa.pl cf4c572924

W okresie zawieszenia działalności Piotr Dębowski złożył do naczelnika urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o tym, że w okresie od 10 do 17 marca dokona on sprzedaży towaru (firmowego samochodu stanowiącego środek trwały).
Organ podatkowy przywrócił zarejestrowanie czynnego podatnika VAT na okres wskazany w zgłoszeniu (od 10 do 17 marca). W pozostałym okresie (od 1 lutego do 9 marca oraz od 18 marca do 30 września) podatnik był wykreślony z rejestru podatników.
Załóżmy, że 1 października podatnik wznowi działalność gospodarczą w CEIDG. Z tym dniem zostanie on ponownie zarejestrowany jako podatnik VAT czynny bez konieczności składania zgłoszenia VAT-R.

3.5.2. Wykreślenie podatnika spowodowane składaniem „zerowych" deklaracji lub brakiem deklaracji

Powodem wykreślenia podatnika przez organ podatkowy z rejestru podatników VAT może być także nieskładanie deklaracji VAT, w przypadku gdy istniał obowiązek ich złożenia. Podatnik musi liczyć się z wykreśleniem go z rejestru podatników VAT, jeśli pomimo istniejącego obowiązku nie złożył:

- miesięcznych deklaracji VAT za trzy kolejne miesiące,
- kwartalnych deklaracji VAT za kwartał.

Wykreślenie to nie nastąpi, jeżeli w wyniku wezwania przez właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego podatnik udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą, oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Jeśli natomiast okaże się, że podatnik został już wykreślony z rejestru podatników, to naczelnik urzędu skarbowego przywróci zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego (bez konieczności składania przez niego zgłoszenia rejestracyjnego), jeśli podatnik ten udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą, oraz złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

Nie tylko brak deklaracji może powodować wykreślenie z rejestru podatników VAT. Skutek ten może bowiem dotyczyć także tych podatników, którzy wprawdzie składali deklaracje podatkowe, ale deklaracje miesięczne VAT złożone za sześć kolejnych miesięcy lub deklaracje kwartalne złożone za dwa kolejne kwartały nie zawierały sprzedaży lub nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia.

Wykreślenie z rejestru podatników nie nastąpi, jeśli niewykazanie sprzedaży albo nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia wynikało, zgodnie z wyjaśnieniami podatnika, ze specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej (np. działalności sezonowej).

3.5.3. Wykreślenie podatnika spowodowane udziałem w oszustwie podatkowym

Powodem wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT może być także jego udział w oszustwie podatkowym. Taki skutek dotyczy tych podatników, którzy wysta-

eprasa.pl cf4c572924

wiali faktury lub faktury korygujące dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane. Chodzi o tzw. puste faktury.

Wykreślenie to nie nastąpi, jeśli wystawienie faktury lub faktury korygującej było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika. Jeżeli natomiast podatnik ze względu na wystawione puste faktury został już wykreślony z rejestru podatników, to naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podatnika, bez konieczności składania przez niego zgłoszenia rejestracyjnego, ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia. Warunkiem przywrócenia zarejestrowania jako podatnika VAT jest wykazanie przez tego podatnika, że prowadzi działalność gospodarczą, a wystawienie faktury lub faktury korygującej, które dokumentują niedokonane czynności, było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez jego wiedzy.

Ostatnim powodem, dla którego podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, jest jego świadomy udział w oszustwie podatkowym. Wykreślenie podatnika z rejestru może nastąpić, jeśli prowadząc działalność gospodarczą, wiedział lub miał uzasadnione podstawy, by przypuszczać, że kontrahenci (dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi) uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

3.6. Biała lista podatników VAT

Ustawodawca uregulował w art. 96b ustawy o VAT przepisy określające zasady funkcjonowania tzw. białej listy, czyli listy podatników, dzięki której sprawdzimy status VAT podatnika oraz jego dane podatkowe. Na tak zwanej białej liście danych podatnika są również informacje o jego rachunkach bankowych, na które powinna następować zapłata za faktury. Za niewywiązywanie się z tego obowiązku grożą sankcje określone w innych ustawach. Sankcje dla VAT określa art. 117ba Ordynacji podatkowej. Wynika z niego, że nabywca będący podatnikiem VAT może odpowiadać solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny za jego zaległości podatkowe w VAT. Odpowiedzialność dotyczy części VAT proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług potwierdzone fakturą, za którą zapłata została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów zwanym białą listą.

Odpowiedzialność solidarną może ponieść także podmiot, który jest obowiązany do pobrania należności od nabywcy za transakcje potwierdzone fakturą z naliczonym VAT i przekazania jej sprzedawcy. Odpowiada on solidarnie całym swoim majątkiem wraz ze sprzedawcą za jego zaległości podatkowe w części VAT proporcjonalnie przypadającej na tę należność, jeżeli dokonał jej zapłaty na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów.

Od tej zasady ustawodawca przewidział wyjątki. Zostały określone w art. 117ba § 3 Ordynacji podatkowej.

eprasa.pl cf4c572924

Przypadki, gdy nie będzie miała zastosowania solidarna odpowiedzialność za niezapłacony VAT sprzedawcy

Lp.	Przypadki, gdy nabywca nie poniesie solidarnej odpowiedzialności w VAT, dokonując płatności na rachunek spoza białej listy	Uwagi
1	2	3
1.	Płatność wynika z transakcji innej niż określona w art. 19 Prawa przedsiębiorców.	Z art. 19 Prawa przedsiębiorców wynika, że nie ma obowiązku płatności za fakturę na rachunek bankowy, gdy kwota transakcji nie przekracza 15 000 zł lub strony transakcji nie są przedsiębiorcami.
2.	Podatnik złożył przy pierwszej zapłacie należności przelewem na rachunek spoza białej listy zawiadomienie ZAW-NR do właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego, w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu.	Z przepisów Ordynacji wynika, że: ■ wystarczy raz zgłosić rachunek spoza białej listy niezależnie od liczby dokonanych na niego przelewów, ■ zawiadomienie ZAW-NR zgłaszający składa do swojego urzędu skarbowego. **WAŻNE!** ZAW-NR należy adresować do urzędu skarbowego właściwego dla składającego zawiadomienie.
3.	Płatność została dokonana przelewem na rachunek banku lub rachunek spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej: ■ służący do dokonywania rozliczeń z tytułu nabywanych przez ten bank lub tę kasę wierzytelności pieniężnych lub ■ wykorzystywany przez ten bank lub tę kasę do pobrania należności od nabywcy towarów lub usługobiorcy za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, i przekazania jej w całości albo części dostawcy towarów lub usługodawcy, albo prowadzony przez ten bank lub tę kasę w ramach gospodarki własnej, niebędący rachunkiem rozliczeniowym – jeżeli, odpowiednio, bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa lub podmiot będący wystawcą faktury wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty przekazali podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest tego rodzaju rachunkiem.	Są to rachunki cesyjne, techniczne i przeznaczone do płatności faktoringowych. Jednocześnie banki, SKOK-i oraz podmioty będące wystawcami faktury zostały zobowiązane, aby wraz z informacją o numerze rachunku do zapłaty przekazywać podatnikowi informację, że rachunek wskazany do zapłaty jest rachunkiem, którego nie trzeba sprawdzać na białej liście.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
4.	Płatność została dokonana z zastosowaniem split payment.	Zasada ta ma też zastosowanie do sankcji w PIT i CIT.
5.	Płatność wynika z faktury dokumentującej czynności z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu towarów, importu usług lub dostawy towarów rozliczanej przez nabywcę.	–

Wykaz podatników VAT jest dostępny:

- pod adresem https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka,
- za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej; system ten przekierowuje do strony https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka,
- za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Punktu Informacji dla Przedsiębiorcy dostępnego pod adresem https://www.biznes.gov.pl/pl/wyszukiwarka-firm.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XIII
Rozliczenie kwartalne
(art. 2 pkt 25, art. 21, art. 99 ust. 2–6, art. 103 ust. 1a–2 ustawy o VAT)

Zasadą jest, że VAT rozliczamy za okresy miesięczne. Można jednak zmienić ten podstawowy okres rozliczeniowy, przyjmując kwartalną metodę rozliczania VAT.

Rozliczenie kwartalne w 2026 r.

Kiedy podatnik posiada w 2026 r. status małego podatnika	Kiedy prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu, ma status małego podatnika w 2026 r.	Kiedy podatnik rozliczający dochody według estońskiego CIT może rozliczać VAT kwartalnie w 2026 r.
wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w 2025 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 000 000 euro, czyli 8 517 000 zł*	kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w 2025 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 45 000 euro, czyli 192 000 zł*	wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w 2025 r. wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 4 000 000 euro, czyli 17 034 000 zł*

* Przeliczenia kwoty wyrażonej w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. Kurs ten na 1 października 2025 r. wyniósł 4,2586 zł.

Powstaje pytanie, jaki obrót wpływa na ustalenie wskazanych limitów. Z ustawy o VAT wynika, że wliczamy obrót z tytułu sprzedaży (kwoty brutto). Z kolei definicję sprzedaży określa art. 2 pkt 22 ustawy o VAT. Ustawodawca zdefiniował sprzedaż jako:

eprasa.pl cf4c572924

- odpłatną dostawę towarów na terytorium kraju,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów oraz
- wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Ta definicja sprzedaży nie obejmuje swoim zakresem odpłatnie świadczonych usług czy dostaw towarów poza terytorium kraju. Oznacza to, że obrotu uzyskanego ze sprzedaży tych usług nie należy wliczać do limitu.

Nie wliczamy również obrotu z tytułu importu usług i towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca.

Prawa do rozliczeń kwartalnych, niezależnie od statusu, nie mają jednak podatnicy (art. 99 ust. 3a ustawy o VAT):

1) rejestrowani przez naczelnika urzędu skarbowego jako podatnicy VAT czynni – przez okres 12 miesięcy począwszy od miesiąca, w którym dokonana została rejestracja, lub
2) którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go czterech kwartałach dokonali dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, chyba że łączna wartość tych czynności bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50 000 zł, lub
3) którzy w danym kwartale dokonali importu towarów rozliczanego w deklaracji VAT na zasadach określonych w art. 33a ust. 1 ustawy o VAT, lub
4) w przypadku których w danym kwartale stwierdzono, że wbrew obowiązkowi nie zapewniali możliwości dokonywania zapłaty przy użyciu instrumentu płatniczego w rozumieniu ustawy z 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych w każdym miejscu, w którym działalność gospodarcza jest faktycznie wykonywana, w szczególności w lokalu, poza lokalem przedsiębiorstwa lub w pojeździe wykorzystywanym do świadczenia usług transportu pasażerskiego.

W ustawie o VAT przewidziano dwa rodzaje rozliczeń kwartalnych:

- zasady ogólne – obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych wskazanych w art. 19a ustawy o VAT, tylko rozliczenie odbywa się co kwartał,
- metoda kasowa – obowiązek podatkowy powstaje na specjalnych zasadach wskazanych w art. 21 ustawy o VAT i rozliczenie odbywa się co kwartał.

Niezależnie od wybranej metody podatnik składa JPK_V7K. Za pierwsze dwa miesiące kwartału wypełnia tylko część ewidencyjną. Natomiast za trzeci miesiąc kwartału wysyła wypełnioną zarówno część ewidencyjną, jak i deklaracyjną.

1. Kwartalne rozliczanie VAT przez podatników stosujących metodę kasową

Kasową metodę rozliczeń może wybrać tylko mały podatnik. W przypadku wyboru tej metody obowiązuje szczególny moment powstania obowiązku podatkowego. W przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz:

eprasa.pl cf4c572924

- zarejestrowanego podatnika VAT czynnego – obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania całości lub części zapłaty,
- podmiotu innego niż zarejestrowany podatnik VAT czynny (np. podatnika zwolnionego z VAT lub osoby, która nie jest podatnikiem) – obowiązek podatkowy powstaje w dniu otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Obecnie podatnicy nie są zobowiązani do odprowadzenia podatku należnego wynikającego z wystawionej faktury, dopóki kontrahent (podatnik VAT czynny) nie ureguluje należności. Jeśli natomiast kontrahentem małego podatnika, rozliczającego VAT metodą kasową, jest podmiot inny niż podatnik VAT czynny, to obowiązek podatkowy powstaje nie później niż 180 dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

Termin powstania obowiązku podatkowego

Status nabywcy	Termin powstania obowiązku podatkowego	Ostateczny termin rozliczenia VAT
Podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Nie rozliczamy VAT, dopóki nie nastąpi zapłata
Podatnik korzystający ze zwolnienia	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Rozliczamy VAT 180 dnia od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi, niezależnie od tego, czy otrzymamy zapłatę
Osoba, która nie jest podatnikiem	Otrzymanie zapłaty; otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego od tej części	Rozliczamy VAT 180 dnia od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi, niezależnie od tego, czy otrzymamy zapłatę

Przykład 83

Podatnik, który posiada status małego podatnika i stosuje kasową metodę rozliczania VAT, w maju 2026 r. wykonał wizytówki dla innego podmiotu (czynnego podatnika VAT). Załóżmy, że nabywca wizytówek nie zapłaci za towar w drugim kwartale. Wówczas sprzedawca nie wykaże tej sprzedaży w deklaracji za drugi kwartał. Sprzedawca wykaże obrót ze sprzedaży wizytówek wraz z należnym podatkiem dopiero w kwartale, w którym faktycznie otrzyma zapłatę. Jeśli natomiast sprzedawca nigdy nie otrzyma zapłaty za wydany towar, wówczas w ogóle nie rozlicza VAT od tej transakcji sprzedaży w deklaracji.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 84
Sprzedawca rozliczający się metodą kasową 10 stycznia 2026 r. wykonał usługę drobnemu przedsiębiorcy, który korzysta ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 ustawy o VAT. Załóżmy, że podatnik w ogóle nie otrzyma zapłaty. W takiej sytuacji będzie musiał wykazać obrót ze sprzedaży wraz z kwotą podatku należnego w deklaracji za trzeci kwartał 2026 r., ponieważ dopiero w lipcu minie 180 dzień, liczony od dnia wydania towaru.

Decydujące znaczenie ma zatem status nabywcy, który należy ustalić w chwili dokonania dostawy. Obecnie każdy podatnik może sprawdzić, korzystając z tzw. białej listy podatników, czy jego kontrahent jest czynnym podatnikiem VAT.

Z kolei podatnik stosujący kasową metodę rozliczania nabywa prawo do odliczenia VAT, jeżeli dokonał zapłaty, która wynika z faktury otrzymanej od kontrahenta (art. 86 ust. 10e ustawy o VAT). Na początku nie było jasne, czy częściowe uregulowanie należności uprawnia do odliczenia części VAT. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych potwierdzają, że również częściowe uregulowanie należności daje prawo do odliczenia VAT w tej części, która przypada na zapłaconą kwotę. Podatnik nie musi czekać aż do momentu dokonania całej zapłaty (zob. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 czerwca 2014 r., sygn. IBPP2/443-266/14/WN, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 5 marca 2015 r., sygn. ITPP1/443-1471/14/MN). Odliczenie podatku naliczonego nie może nastąpić wcześniej niż z dniem otrzymania faktury.

Kasowe zasady rozliczeń nie mają zastosowania do dostawy towarów, o której mowa w art. 20 ust. 1–4 i art. 20a ustawy o VAT, tj.:
- wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- transferu bonów jednego przeznaczenia,
- dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatnika ułatwiającego dostawy towarów przy użyciu interfejsu elektronicznego oraz dostaw dokonywanych przez tego podatnika (art. 7a ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

Powstaje pytanie, co w przypadku WNT, importu towarów i usług, dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca. Czy dla tych transakcji ustalamy obowiązek podatkowy na zasadach przewidzianych dla kasowych rozliczeń, czyli określony w art. 21 ust. 1 ustawy o VAT? Nie, gdyż, jak wynika z art. 21 ust. 1 ustawy o VAT, kasowe zasady rozliczeń mały podatnik może stosować w odniesieniu do dokonywanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług. Oznacza to, że zasady te nie mają zastosowania do dokonywanych przez tego podatnika zakupów, w przypadku których rozlicza on VAT za sprzedawcę, tj. do WNT, importu towarów i usług, dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca.

eprasa.pl cf4c572924

Dlatego dla tych transakcji obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, mimo wyboru kasowej metody rozliczeń. Fakt uregulowania przez małego podatnika należności nie ma wpływu na sposób rozliczenia takich transakcji.

Przykład 85
Spółka Alfa, sprzedająca towary, wybrała kasowe rozliczenie od drugiego kwartału. 10 kwietnia nabyła towary w Niemczech. W tym samym dniu niemiecki sprzedawca wystawił fakturę. Spółka uregulowała należność 10 maja. Obowiązek podatkowy powstał 10 kwietnia, tj. w dacie wystawienia faktury.

Pozostaje jeszcze kwestia eksportu towarów. Inaczej niż w przypadku WDT ustawodawca nie określa, że kasowych zasad rozliczenia nie stosujemy do eksportu towarów. Oznacza to, że mają tutaj zastosowanie zasady określone dla kasowego rozliczenia. Jednak powstaje problem, którą z nich stosujemy. Czy stosujemy zasadę określoną w przypadku dostawy dla:

- podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT czynni czy
- pozostałych podmiotów.

W przypadku eksportu towarów w większości nie będzie miała zastosowania pierwsza zasada, gdyż nabywca musi być zarejestrowany jako polski podatnik VAT, a nie podatnik VAT w ogóle. Oznacza to, że mimo braku zapłaty VAT należy rozliczyć ostatecznie 180 dnia od dnia dokonania dostawy.

1.1. Dokumentowanie dostaw objętych metodą kasową

Jeśli wybraliśmy kasową metodę rozliczeń, wystawiamy faktury, które powinny zawierać oznaczenie „metoda kasowa". Poza tym nie różnią się one od zwykłych faktur. Obecnie faktury wystawiane przez podatnika rozliczającego się metodą kasową nie muszą zawierać dodatkowo terminu płatności. Jednak jego wskazanie nie jest błędem. W fakturach ustrukturyzowanych oznaczenie „metoda kasowa" wybieramy w polu P_16 wybieramy „1".

Powstaje pytanie, jaki jest termin wystawiania faktur oznaczonych jako „rozliczenie kasowe".

Przepisy nie podają specjalnych terminów wystawiania takich faktur. Dlatego będziemy stosować zasady określone w art. 106i ustawy o VAT. Zasadniczo taką fakturę należy więc wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługi, i nie wcześniej niż 60 dni przed ich dokonaniem.

Kolejne zagadnienie to termin ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej przez podatników rozliczających się kasowo. Należy zauważyć, że ani uregulowania ustawy o podatku od towarów i usług, ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie określają terminu zaewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy fiskalnej w opisanej sytuacji.

eprasa.pl cf4c572924

Kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju formą ewidencji sprzedaży. Zarejestrowaniu w niej podlegają transakcje opodatkowane wykonane przez podatnika. Ewidencja sprzedaży prowadzona przy zastosowaniu kasy rejestrującej spełnia wymogi z art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Dlatego musi zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, tj. dane odzwierciedlające rzeczywisty przebieg transakcji.

W związku z tym ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej powinno się odbywać z chwilą dokonania sprzedaży, nie później jednak niż w chwili otrzymania zapłaty. Należy bowiem zauważyć, że ewidencjonowanie obrotu w terminie innym niż moment powstania obowiązku podatkowego prowadziłoby do niezgodności ewidencji z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych oraz mogłoby skutkować nieprawidłowym sporządzeniem deklaracji podatkowej i tym samym błędnym ustaleniem należnego zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 listopada 2011 r., sygn. ITPP1/443-1092/11/AJ).

W przypadku kasowego rozliczenia, gdy zapłata następuje w dniu wykonania usługi lub dokonania dostawy, nie ma problemu, gdyż jest to również termin powstania obowiązku podatkowego, a zatem termin ostateczny zaewidencjonowania obrotu. Gdy jednak zapłata następuje po dokonaniu sprzedaży, nie jest błędem zaewidencjonowanie obrotu w dniu sprzedaży, ale z rozliczeniem VAT będziemy musieli poczekać do dnia otrzymania zapłaty, chyba że minie 180 dzień od dnia dokonania dostawy lub wykonania usługi (przy założeniu, że kupujący nie jest podatnikiem czynnym). Jest to ostateczny termin, w którym powstaje obowiązek podatkowy, gdy nabywca nie jest podatnikiem VAT czynnym i nie ureguluje należności. Jest to zatem ostateczny termin, w którym należy zaewidencjonować obrót na kasie rejestrującej.

Przykład 86
Jan Kowalski świadczy usługi budowlane i ewidencjonuje obrót na kasie rejestrującej. Wybrał kasowe rozliczenie jako mały podatnik. 15 kwietnia wykonał usługę na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności i w tym dniu zaewidencjonował ją na kasie rejestrującej. Należność otrzymał 30 maja. Dlatego pomniejszy dane z raportu za kwiecień o wartość tej usługi i doliczy ją do raportu za maj.

1.2. Zawiadomienie o wyborze metody kasowej

Korzystanie przez podatnika VAT z kasowej metody rozliczania podatku wymaga terminowego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o wyborze tej metody. Mały podatnik może ją stosować, pod warunkiem że w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosowana, pisemnie zawiadomił o tym naczelnika urzędu skarbowego. Zawiadomienie nie wymaga od podatnika napisania odrębnego pisma, jeżeli w tym terminie zostanie złożona aktualizacja danych w zgłoszeniu VAT-R.

eprasa.pl cf4c572924

1.3. Rezygnacja z metody kasowej

Dokonany wybór zobowiązuje podatnika do stosowania metody kasowej przez okres co najmniej 12 miesięcy. Może on zrezygnować z jej stosowania nie wcześniej niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą. Rezygnacja z jej stosowania także wymaga pisemnego zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca kwartału, w którym podatnik ją stosował (na formularzu VAT-R).

1.4. Utrata prawa do stosowania metody kasowej

Mały podatnik może utracić prawo do stosowania metody kasowej. Powodem jest utrata statusu małego podatnika związana z przekroczeniem limitu obrotów przewidzianego dla małych podatników. Wówczas podatnik traci prawo do rozliczania podatku metodą kasową, począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT (art. 21 ust. 4 ustawy o VAT). Natomiast deklaracje miesięczne może być zobowiązany składać od pierwszego miesiąca kwartału, gdy przekroczenie limitu miało miejsce w pierwszych dwóch miesiącach tego kwartału (art. 96 ust. 5 ustawy o VAT).

Przykład 87
Przedsiębiorca rozlicza VAT metodą kasową na podstawie deklaracji kwartalnej. W sierpniu obrót uzyskany przez podatnika od początku roku wraz z VAT przekroczył limit i przedsiębiorca utracił status małego podatnika w trzecim kwartale. Z tego powodu, począwszy od października, czyli od pierwszego miesiąca następującego po kwartale, w którym podatnik przekroczył limit, ustala obowiązek podatkowy na zasadach ogólnych. Miesięczne deklaracje musi złożyć już od rozliczenia za lipiec.

2. Rozliczanie VAT za okresy kwartalne bez wyboru metody kasowej

Podatnik, który posiada status małego podatnika, ale nie chce rozliczać VAT metodą kasową, może składać deklaracje VAT za okresy kwartalne. Taką możliwość ma również podatnik nieposiadający statusu małego podatnika, gdy rozlicza estoński CIT. Wybór tej metody rozliczania VAT nie będzie modyfikował zasad powstawania obowiązku podatkowego oraz odliczania podatku naliczonego, co ma miejsce w przypadku wyboru kasowej metody rozliczania VAT. Jeżeli podatnik zadecyduje o stosowaniu metody kwartalnego rozliczania VAT, wówczas obowiązek podatkowy oraz termin odliczania VAT będą powstawały na zasadach ogólnych, czyli obowiązujących podatników, którzy składają deklaracje VAT za okresy miesięczne.

Wybór tej metody rozliczania VAT skutkuje składaniem deklaracji JPK_V7K. W takim przypadku za dwa pierwsze miesiące kwartału należy wypełnić i wysłać tylko część ewidencyjną, a za trzeci miesiąc zarówno część ewidencyjną, jak i deklaracyjną.

eprasa.pl cf4c572924

Aby podatnik mógł korzystać z rozliczania VAT za okresy kwartalne, musi o wyborze tej metody powiadomić na piśmie naczelnika urzędu skarbowego najpóźniej do 25 dnia drugiego miesiąca kwartału, za który po raz pierwszy zostanie złożona kwartalna deklaracja podatkowa, składając VAT-R.

Przykład 88
ALFA Sp. z o.o. od 1 lipca chciałaby rozliczać VAT za okresy kwartalne. Chcąc skorzystać z tej metody rozliczania VAT, powinna zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o swoim wyborze najpóźniej w terminie do 25 sierpnia.

Zaletą wyboru kwartalnej metody rozliczeń (ale bez rozliczenia kasowego), w porównaniu z rozliczeniem miesięcznym VAT, jest przesunięcie obowiązku zapłaty VAT. Ten sposób rozliczania podatku nie powoduje obniżenia zobowiązania podatkowego w VAT, ale przesuwa termin jego zapłaty. Metoda ta nie jest jednak korzystna dla podatników, którzy nie płacą VAT, tj. którzy wykazują nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym i występują o zwrot VAT. W ich przypadku stosowanie kwartalnej metody rozliczania VAT będzie powodowało wydłużenie procedury uzyskania zwrotu bezpośredniego. Ponadto obowiązek wysyłania co miesiąc części ewidencyjnej JPK_V7 niezależnie od tego, czy podatnik rozlicza się miesięcznie czy kwartalnie, powoduje, że ta metoda rozliczeń nie jest już tak atrakcyjna.

Jeżeli natomiast podatnik będzie chciał zrezygnować ze stosowania kwartalnego sposobu rozliczania VAT, będzie mógł to uczynić dopiero po upływie czterech kwartałów, w których rozliczał podatek za okresy kwartalne (art. 99 ust. 4 ustawy o VAT). Rezygnacja ze stosowania tej metody i powrót do składania deklaracji VAT za okresy miesięczne wymaga zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego w terminie do dnia złożenia deklaracji podatkowej za pierwszy miesięczny okres rozliczeniowy, jednak nie później niż z dniem upływu terminu złożenia tej deklaracji.

Podatnik może utracić prawo do kwartalnego rozliczania VAT według zasad przysługujących małemu podatnikowi z powodu przekroczenia limitu obrotów określonego w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT lub stosowania estońskiego CIT. Wówczas musi wrócić do miesięcznych rozliczeń.

Do utraty kwartalnych rozliczeń może dojść również, gdy dokumentujemy dostawy towarów z załącznika nr 15 do ustawy o VAT oraz gdy rozliczamy import w deklaracji VAT albo nie zapewniliśmy możliwości dokonywania płatności bezgotówkowych.

Wybór kwartalnego rozliczenia nie wpływa na terminy ustalania obowiązku podatkowego i odliczania VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XIV
Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (WDT)
(art. 13, 20 i 42 ustawy o VAT)

Specjalne zasady rozliczeń VAT dotyczą transakcji sprzedaży towarów kontrahentom z innych krajów UE. Taka transakcja jest kwalifikowana jako wewnątrzwspólnotowa dostawa. Jak zawsze, obowiązek rozliczenia jest uzależniony od spełnienia warunków ustawowych (art. 13 ustawy o VAT).

Wewnątrzwspólnotowa dostawa może mieć miejsce zarówno wtedy, gdy wywóz jest dokonywany w ramach dostawy, jak i wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary. Aby doszło do wewnątrzwspólnotowej dostawy, muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

1. Wywóz towarów następuje z terytorium Polski na terytorium innego kraju UE oraz Irlandii Płn.
2. Wywóz towarów następuje w wykonaniu dostawy towarów (w wyniku zarówno sprzedaży, jak i nieodpłatnej dostawy, która na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT podlega opodatkowaniu). Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje również wtedy, gdy polski podatnik przemieszcza własne towary do innego kraju UE, nie w ramach dostawy towarów. Warunki, których spełnienie powoduje obowiązek rozliczenia VAT, są określone w art. 13 ust. 3 ustawy o VAT.
   Nie uznaje się za WDT przemieszczenia towarów zaliczanych do próbek czy prezentów o małej wartości na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 października 2015 r., sygn. IPPP3/4512-602/15-2/SM).
3. Nabywca jest podatnikiem podatku od wartości dodanej zidentyfikowanym na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium Polski lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kra-

eprasa.pl cf4c572924

ju. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek transportu czy dostawa wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia akcyzy lub z zapłaconą akcyzą.

4. Dokonującym dostawy jest podatnik, który nie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy o VAT (zwolnienie ze względu na wysokość obrotu). Wewnątrzwspólnotowa dostawa występuje zawsze, niezależnie od tego, czy dostawca jest zarejestrowany jako podatnik VAT, gdy przedmiotem dostawy jest nowy środek transportu.

Polski podatnik musi pamiętać, że nie może rozliczyć jako wewnątrzwspólnotowej dostawy transakcji, która polega na dostawie:

1) jednostek pływających używanych do żeglugi na pełnym morzu i przewożących odpłatnie pasażerów lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub do połowów, w tym w szczególności:
   - pełnomorskich liniowców pasażerskich, pełnomorskich łodzi wycieczkowych oraz podobnych jednostek pływających, zaprojektowanych głównie do przewozu osób; pełnomorskich promów wszelkiego rodzaju (CN 8901 10 10),
   - pełnomorskich tankowców (CN 8901 20 10),
   - pełnomorskich chłodniowców, innych niż objęte podpozycją 8901 20 (CN 8901 30 10),
   - pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu towarów oraz pozostałych jednostek pływających pełnomorskich do przewozu zarówno osób, jak i towarów, z wyłączeniem barek morskich bez napędu (CN ex 8901 90 10),
   - pełnomorskich statków rybackich, pełnomorskich statków przetwórni oraz pełnomorskich pozostałych jednostek pływających do przetwarzania lub konserwowania produktów rybołówstwa (CN 8902 00 10),
   - pchaczy pełnomorskich (CN 8904 00 91) i holowników pełnomorskich (CN ex 8904 00 10),
   - pełnomorskich lodołamaczy (CN ex 8906 90 10);
2) używanych na morzu statków ratowniczych (CN ex 8905 90) i łodzi ratunkowych (CN ex 8906 90);
3) jednostek pływających używanych do rybołówstwa przybrzeżnego (CN ex 8902 00 90);
4) części do jednostek pływających, o których mowa w pkt 1–3, i wyposażenia tych jednostek, jeżeli są w nie wbudowywane lub służą ich eksploatacji;
5) środków transportu lotniczego oraz części zamiennych do nich i wyposażenia pokładowego dla przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
6) towarów służących bezpośrednio zaopatrzeniu statków:
   - używanych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą lub używanych do celów gospodarczych, przemysłowych lub do połowów,

eprasa.pl cf4c572924

– używanych do ratownictwa lub do udzielania pomocy na morzu albo do połowów przybrzeżnych, z wyłączeniem dostaw prowiantu na pokład statków do połowów przybrzeżnych,
– marynarki wojennej, wypływających z kraju do zagranicznych portów i przystani;

7) towarów służących zaopatrzeniu środków transportu lotniczego używanych przez przewoźników lotniczych wykonujących głównie przewozy w transporcie międzynarodowym;
8) opodatkowanej od marży (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT).

Dostawa towarów wymienionych w pkt 1–7 podlega opodatkowaniu stawką 0% jako dostawa krajowa.

1. Warunki stosowania stawki 0% do WDT

WDT podlega opodatkowaniu stawką 0%, ale jej zastosowanie jest obwarowane wieloma warunkami.

1.1. Rejestracja VAT UE sprzedawcy i nabywcy

Rejestracja sprzedawcy. Warunkiem wystąpienia WDT nie jest rejestracja VAT UE sprzedawcy (art. 13 ust. 6 ustawy o VAT). Nie oznacza to, że podatnik dokonujący WDT nie musi się zarejestrować. Obowiązek ten wynika z art. 97 ustawy o VAT. W tym celu polski podatnik składa formularz VAT-R lub jego aktualizację. Zaznaczenie kwadratu 68 w formularzu VAT-$R_{(18)}$ przez podatnika VAT czynnego oznacza, że otrzymuje on status podatnika VAT UE do wszystkich czynności wewnątrzwspólnotowych (WDT, WNT, import usług, świadczenie usług). Sprzedawca nie musi posiadać statusu podatnika VAT UE w chwili dokonania dostawy. Nie jest to warunek konieczny. Aby zastosować stawkę 0%, status ten jest konieczny w chwili składania deklaracji (art. 42 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Należy pamiętać, że obecnie podatnik może zostać szybciej wykreślony z rejestru VAT UE. Podatnik, który złoży za trzy kolejne miesiące lub za kwartał deklaracje VAT, w których nie wykaże sprzedaży lub zakupów z kwotą do odliczenia, zostaje wykreślony z urzędu z rejestru podatników VAT UE. O tym fakcie podatnik musi zostać powiadomiony (art. 97 ust. 15 ustawy o VAT). Z rejestru zostanie wykreślony również wtedy, gdy przez trzy kolejne miesiące nie złoży informacji podsumowujących mimo takiego obowiązku (art. 97 ust. 15a ustawy o VAT). Jednocześnie wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT oznacza, że zostanie on pozbawiony statusu podatnika VAT UE (art. 97 ust. 16 ustawy o VAT). Wykaz przypadków, gdy podatnik może zostać wykreślony z rejestru podatników VAT, został określony w art. 96 ust. 9 i 9a ustawy o VAT.

Obowiązku rejestracji nie mają podatnicy, którzy ustanowili przedstawiciela podatkowego, o którym mowa w art. 18d ust. 1 ustawy o VAT, czyli w przypadku gdy:

eprasa.pl cf4c572924

1) dokonują na terytorium kraju wyłącznie importu towarów, których miejscem przeznaczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, i wywóz z terytorium kraju jest dokonywany przez importera tych towarów w ramach wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, oraz

2) nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni.

W takiej sytuacji WDT rozlicza za nich ustanowiony przedstawiciel.

Rejestracja nabywcy. Dla rozliczenia WDT ze stawką 0% znaczenie ma nie tylko status sprzedawcy, ale również status nabywcy. Jak wynika z art. 42 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, jednym z warunków zastosowania stawki 0% jest, aby podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez państwo członkowskie właściwe dla nabywcy, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej. Dodatkowym warunkiem zastosowania stawki 0% jest podanie tego numeru przez nabywcę. Jednak jak czytamy w notach wyjaśniających Komisji Europejskiej do wprowadzonych zmian:

KE *(...) przepisy nie określają dokładnie sposobu przekazywania numeru identyfikacyjnego VAT między umawiającymi się stronami. Należy zatem pozostawić decyzję na ten temat umawiającym się stronom i nie ograniczać jej żadnymi wymogami formalnymi (np. wymogiem korzystania z określonego dokumentu). Podobnie jak określono powyżej w kontekście art. 36a ust. 2 DV, jeżeli dostawca uwzględnił numer identyfikacyjny VAT swojego klienta na fakturze, można uznać, że klient podał swój numer identyfikacyjny VAT dostawcy.*

Aby sprawdzić, czy kupujący jest zarejestrowanym podatnikiem VAT UE, należy wejść na portal http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pl.

Powstaje pytanie, czy w przypadku gdy nabywca nie posiada tego numeru w chwili wystawienia faktury (np. czeka na nadanie numeru VAT), oznacza to, że dostawca nie może zastosować stawki 0%. Tak nie jest. Prawo do zastosowania stawki 0% będzie przysługiwało również, gdy warunki do jej zastosowania będą spełnione w chwili składania deklaracji. Z wydanych objaśnień KE wynika, że prawo do zastosowania stawki 0% nie przysługuje:

KE *Jeżeli w momencie wystawiania przez dostawcę faktury nabywca nie jest w stanie podać dostawcy numeru identyfikacyjnego VAT, ponieważ organy podatkowe nadal rozpatrują wniosek nabywcy o nadanie takiego numeru (...).*

Gdy nabywca uzyska numer identyfikacyjny VAT, sprzedawca może dokonać korekty faktury.

Zdaniem organów podatkowych będzie tak pod warunkiem, że rejestracja obejmie również okres, w którym miała miejsce dostawa towarów (zob. pismo Dyrektora KIS z 29 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.136.2022.1.MAZ).

eprasa.pl cf4c572924

1.2. Złożenie informacji podsumowującej

Dostawa musi być prawidłowo wykazana w informacji podsumowującej VAT-UE. Stawka 0% nie ma zastosowania, jeżeli:

1) podatnik nie dopełnił obowiązku wykazania WDT w informacji podsumowującej VAT-UE lub terminowego złożenia informacji podsumowującej VAT-UE z wykazaną WDT, lub
2) złożona informacja podsumowująca nie zawiera prawidłowych danych dotyczących WDT.

Zasady te nie mają zastosowania, jeżeli podatnik należycie na piśmie wyjaśnił uchybienie naczelnikowi urzędu skarbowego.

Z przepisów nie wynika przy tym, co należy rozumieć przez należyte wyjaśnienie uchybienia naczelnikowi urzędu skarbowego. Należy uznać, iż należytym wyjaśnieniem uchybienia jest wyjaśnienie go w sposób obiektywnie uzasadniający jego wystąpienie.

Ustawodawca nie wskazuje przy tym okoliczności uzasadniających, które mogą być powoływane przez podatników korzystających z omawianej możliwości. W konsekwencji teoretycznie nie istnieją w tym zakresie ograniczenia. Taką okolicznością jest np. późniejsze otrzymanie dokumentów potwierdzających prawo do zastosowania stawki 0% (nie wykazujemy w informacji WDT, dopóki nie mamy dokumentów potwierdzających prawo do stawki 0%).

Przykłady takich uchybień wskazała KE w wydanych wyjaśnieniach:

KE

Niemniej jednak można wyjść z założenia, że w sytuacjach wymienionych poniżej uchybienie dostawcy jest należycie uzasadnione (chyba, że organy podatkowe mają powody, by przypuszczać, że uchybienie stanowi element oszustwa), pod warunkiem że po dostrzeżeniu błędu, który powoduje uchybienie, dostawca ten błąd naprawi:

- *dostawca przypadkowo popełnił błąd i nie uwzględnił zwolnionej dostawy wewnątrzwspólnotowej w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale uwzględnił ją w informacji podsumowującej obejmującej kolejny okres;*
- *dostawca uwzględnił zwolnioną dostawę wewnątrzwspólnotową w informacji podsumowującej obejmującej okres, w którym dostawa miała miejsce, ale popełnił nieumyślny błąd w odniesieniu do wartości przedmiotowej dostawy;*
- *przedsiębiorstwo, które nabyło towary, ma po restrukturyzacji nową nazwę i nowy numer identyfikacyjny VAT, ale stara nazwa i stary numer identyfikacyjny VAT nadal funkcjonują w krótkim okresie przejściowym. W informacji podsumowującej dostawca omyłkowo uwzględnił transakcje dokonane z wykorzystaniem starego numeru identyfikacyjnego VAT.*

1.3. Dokumentacja uprawniająca do zastosowania stawki 0%

Kolejnym z warunków stosowania stawki 0% do WDT jest posiadanie przez podatnika w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wy-

eprasa.pl cf4c572924

wiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego.

Powstaje pytanie, kiedy powinno nastąpić uzyskanie, czy też wejście w posiadanie takich dowodów. Otóż powinno to nastąpić przed upływem terminu do złożenia deklaracji za dany okres rozliczeniowy, czyli okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu WDT. Niespełnienie tego warunku nie wyłącza jednak definitywnie możliwości zastosowania stawki 0% do WDT. Brzmienie przepisów art. 42 ust. 12 ustawy o VAT pozwala na przesunięcie oceny, czy omawiany warunek jest spełniony, na kolejny okres rozliczeniowy. Jednocześnie późniejsze otrzymanie wymaganych dokumentów uprawnia do opodatkowania WDT stawką 0% w drodze korekty.

Obowiązują dwie grupy przepisów określających zasady, na jakich podatnicy chcący zastosować stawkę 0% do WDT mogą dokumentować fakt, że towary będące przedmiotem takiej dostawy zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. Są to:
1) przepisy zawarte w art. 42 ustawy o VAT,
2) przepisy art. 45a rozporządzenia 282/2011.

Dlatego podatnikom przysługuje prawo do wyboru jednej z tych grup przepisów, według których będą postępować. Potwierdza to również MF w wydanych objaśnieniach podatkowych.

1.3.1. Dokumentacja, jaką należy posiadać według polskich przepisów

W przypadku stosowania polskich przepisów warunkiem opodatkowania WDT stawką 0% jest m.in. posiadanie przez podatnika w swojej dokumentacji dowodów, że towary będące przedmiotem WDT zostały wywiezione z Polski i dostarczone do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego. O tym, jakie są to dokumenty, decyduje sposób dokonania oraz przedmiot dostawy (zob. tabela Dowody potwierdzające wywiezienie towarów z Polski do nabywcy w innym kraju UE według przepisów polskich).

Dowody potwierdzające wywiezienie towarów z Polski do nabywcy w innym kraju UE według przepisów polskich

Rodzaj wywozu	Dowody	Podstawa prawna
1	2	3
przewóz zlecany przewoźnikowi lub spedytorowi	1) dokumenty przewozowe otrzymane od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju, z których jednoznacznie wynika, że towary zostały dostar-	art. 42 ust. 3 ustawy o VAT

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	czone do miejsca ich przeznaczenia na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, oraz 2) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku	
wywóz towarów z wykorzystaniem własnego transportu dostawcy lub nabywcy	1) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku, 2) dokument zawierający dane określone przepisami art. 42 ust. 4 pkt 1–5 ustawy o VAT	art. 42 ust. 4 ustawy o VAT
wewnątrzwspólnotowe dostawy nowych środków transportu bez użycia innego środka transportu (przewozowego)	1) specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku, 2) dokument wywozu sporządzany na formularzu VAT-22	art. 42 ust. 5 ustawy o VAT

Zdarza się, że dokumenty wymienione w tabeli (w art. 42 ust. 3–5 ustawy o VAT) nie potwierdzają jednoznacznie dostarczenia do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju towarów. W takich przypadkach podatnik może posłużyć się dodatkowo innymi dokumentami pomocniczymi, które wskażą, że nastąpiła dostawa wewnątrzwspólnotowa. Jest to w szczególności:

1) korespondencja handlowa z nabywcą, w tym jego zamówienie,
2) dokumenty dotyczące ubezpieczenia lub kosztów frachtu,
3) dokument potwierdzający zapłatę za towar, z wyjątkiem przypadków, gdy dostawa ma charakter nieodpłatny lub zobowiązanie jest realizowane w innej formie, w takim przypadku – inny dokument stwierdzający wygaśnięcie zobowiązania,
4) dowód potwierdzający przyjęcie przez nabywcę towaru na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

Podkreślić przy tym należy, że katalog ten jest katalogiem przykładowym. W konsekwencji w celu potwierdzenia wywiezienia towarów z terytorium kraju i dostarczenia ich do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego mogą być również wykorzystywane inne dokumenty pomocnicze.

1.3.2. Dokumentacja, jaką należy posiadać według przepisów unijnych

Z przepisów art. 45a rozporządzenia 282/2011 wynika, że sposób dokumentowania dostarczenia towarów do nabywcy na terytorium innego państwa UE zależy od tego, czy towary zostały wysłane lub przetransportowane przez:

- sprzedawcę lub osobę trzecią działającą na jego rzecz (np. przez firmę transportową działającą na zlecenie sprzedawcy),

eprasa.pl cf4c572924

- nabywcę lub osobę trzecią działającą na jego rzecz (np. przez firmę transportową działającą na zlecenie nabywcy).

Wykaz tych dowodów przedstawia tabela.

Dowody potwierdzające wywiezienie towarów z Polski do nabywcy w innym kraju UE według przepisów unijnych

<table>
<tr><th>Sposób transportu towarów</th><th>Sposób dokumentowania, który pozwala domniemywać, że towary zostały dostarczone</th><th>Rodzaj dopuszczalnych dowodów</th></tr>
<tr><td>Towary zostały wysłane lub przetransportowane przez sprzedawcę lub przez osobę trzecią działającą na jego rzecz</td><td>Sprzedawca musi posiadać:
■ co najmniej dwa niebędące ze sobą w sprzeczności dowody wskazane w pkt 1 kol. 3, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy, albo
■ dowolne, pojedyncze dowody wskazane w pkt 1 kol. 3 wraz z dowolnymi, pojedynczymi, niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami wymienionymi w pkt 2–4 kol. 3, potwierdzającymi wysyłkę lub transport, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.</td><td rowspan="2">1) dokumenty odnoszące się do wysyłki lub transportu towarów, takie jak podpisany list przewozowy CMR, konosament, faktura za towarowy przewóz lotniczy lub faktura od przewoźnika towarów
2) polisa ubezpieczeniowa w odniesieniu do wysyłki lub transportu towarów lub dokumenty bankowe potwierdzające zapłatę za wysyłkę lub transport towarów
3) dokumenty urzędowe wydane przez organ władzy publicznej, na przykład notariusza, potwierdzające przybycie towarów do państwa członkowskiego przeznaczenia
4) poświadczenie odbioru wystawione przez prowadzącego magazyn w państwie członkowskim przeznaczenia, potwierdzające składowanie towarów w tym państwie członkowskim.</td></tr>
<tr><td>Towary zostały wysłane lub przetransportowane przez nabywcę lub przez osobę trzecią działającą na rzecz nabywcy</td><td>Sprzedawca musi posiadać:
pisemne oświadczenie nabywcy potwierdzające, że towary zostały wysłane lub przetransportowane oraz wskazujące państwo członkowskie przeznaczenia towarów; nabywca dostarcza sprzedawcy oświadczenie do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła dostawa, oraz co najmniej dwa niebędące ze sobą w sprzeczności dowody wskazane w pkt 1 kol. 3, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i nabywcy, lub dowolny pojedynczy dowód wskazany w pkt 1 kol. 3 wraz z dowolnymi, pojedynczymi, niebędącymi ze sobą w sprzeczności dowodami wskazanymi w pkt 2–4 kol. 3, potwierdzającymi transport lub wysyłkę, które zostały wydane przez dwie różne strony, niezależne od siebie nawzajem, od sprzedawcy i od nabywcy.</td></tr>
</table>

eprasa.pl cf4c572924

2. Rozliczenie usług transportowych związanych z WDT

Podatnicy często wykazują w osobnej pozycji na fakturze usługę transportową, jeśli pobierają od kupującego opłatę za transport towaru. Nie oznacza to, że należy ją rozliczać odrębnie. Stosujemy takie same zasady jak w przypadku transakcji krajowych. To znaczy, że gdy do dostawy możemy zastosować stawkę 0%, to stosujemy ją również do usługi transportu, rozliczając ją jak WDT.

Z art. 29a ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT wprost wynika, że koszty transportu powiększają podstawę opodatkowania dostawy, gdy są pobierane przez sprzedawcę. Dlatego na fakturze dokumentującej WDT usługa transportu powinna być wliczona do podstawy opodatkowania towarów. Natomiast informacja o cenie tej usługi powinna się znaleźć np. w elemencie faktury ustrukturyzowanej DodatkowyOpis.

3. Wystawienie faktury dokumentującej WDT

Obowiązek wystawiania faktur w KSeF dotyczy, z założenia, wszystkich podatników, którzy są zobowiązani do wystawiania faktur na podstawie polskich przepisów VAT. Od tej zasady przewidziano wyjątek, o którym mowa w art. 106ga ustawy o VAT (zob. tabela: Kiedy nie wystawiamy faktur w KSeF).

Kiedy nie wystawiamy faktur w KSeF

Lp.	Nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w KSeF:
1.	podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju
2.	podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę
3.	podatnik korzystający z procedur szczególnych, o których mowa w dziale XII w rozdziałach: 7 (procedura nieunijna dotycząca niektórych usług), 7a (międzynarodowy okazjonalny przewóz osób) i 9 (sprzedaż na odległość towarów importowanych) ustawy o VAT, dokumentujących czynności rozliczane w tych procedurach
4.	na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej
5.	w przypadku odpowiednio udokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 106s ustawy o VAT
6.	podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113a ust. 1 ustawy o VAT (zwolnienie w ramach procedury SME)

eprasa.pl cf4c572924

Co istotne, część wyłączeń ma charakter bezwzględny. Wyłącznie w przypadkach wskazanych w pkt 1, 2 i 4 sprzedawca może samodzielnie zdecydować o wystawieniu faktury ustrukturyzowanej, mimo braku takiego obowiązku.

Dlatego gdy transakcja WDT jest dokumentowana przez sprzedawcę, który ma w Polsce siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, to ma on obowiązek wystawić fakturę ustrukturyzowaną za pośrednictwem KSeF.

WAŻNE! Polski podatnik VAT, który ma w Polsce siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, wystawia faktury dokumentujące WDT w KSeF.

Dla transakcji, w której kontrahentem jest podmiot zagraniczny, przewidziano wyjątek od zasady, że nabywca również odbiera fakturę w KSeF. Zgodnie z art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT faktura wystawiana za pośrednictwem KSeF, m.in w przypadku gdy:

1) nabywcą towaru lub usługi jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub
2) nabywcą towaru lub usługi jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę,
3) nabywcą jest podmiot, który nie posługuje się numerem NIP ani innym numerem identyfikacyjnym (np. zagraniczna instytucja lub organizacja),

jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony.

Oznacza to, że taka faktura może zostać doręczona w KSeF, gdy kontrahent wyrazi zgodę lub jest doręczana poza systemem.

Faktura ustrukturyzowana udostępniana poza KSeF musi zostać oznaczona kodem QR (z numerem KSeF). Umożliwia on dostęp do tej faktury w KSeF oraz weryfikację danych na niej zawartych (art. 106gb ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT).

Jeśli faktura jest wystawiana w trybie offline24 i udostępniana poza systemem, jest oznaczana dwoma kodami QR z oznaczeniami OFFLINE i CERTYFIKAT.

Faktura dokumentująca wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, wystawiona w KSeF, powinna zawierać:

- w danych sprzedawcy (Podmiot1) m.in. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (pole NIP), poprzedzony kodem PL (pole PrefiksPodatnika),
- w danych nabywcy (Podmiot2) m.in. numer, za pomocą którego nabywca towaru jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim (uzupełniamy pole NrVatUE zamiast NIP), oraz dwuliterowy kod

eprasa.pl cf4c572924

stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej, właściwy dla tego państwa członkowskiego (pole KodUE), a także
- w polu P_13_6_2 sumę wartości sprzedaży objętej stawką 0% (WDT),
- w polu P_12 (na poziomie wiersza faktury) oznaczenie stawki podatku 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów: „0 WDT".

W przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, tak jak w przypadku transakcji krajowych, fakturę wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano lub przemieszczono towar, i nie wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy.

Nie wystawiamy natomiast faktury z tytułu otrzymania zaliczki (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Wynika to z faktu, że otrzymanie zaliczki na poczet WDT nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

4. Rozliczenie WDT w JPK_V7

Rozliczenie dostawy towarów jest uzależnione od momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 20 ust. 1–1a i 4 ustawy o VAT). Data powstania obowiązku podatkowego ma również znaczenie dla przyjęcia odpowiedniego kursu waluty, gdy kwoty na fakturze są określone w walucie obcej. Obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, jednak nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. Wewnątrzwspólnotową dostawę towarów wykonywaną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc uważa się za dokonaną z upływem każdego miesiąca do czasu zakończenia dostawy tych towarów. Oznacza to, że dla dostaw dokonanych w danym miesiącu obowiązek podatkowy powstanie najpóźniej 15 dnia następnego miesiąca, chyba że wcześniej zostanie wystawiona faktura. Ponadto wystawienie faktury zaliczkowej nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego. Otrzymanie zaliczki również nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

W takim przypadku do przeliczenia stosujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może również 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;
- kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania przychodu, gdy podatnik wybrał przeliczanie na złote zgodnie z zasadami przeliczania wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym.

W miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, podatnik rozlicza wewnątrzwspólnotową dostawę ze stawką 0%, jeśli przed terminem złożenia deklaracji spełnia wymagane warunki (art. 42 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o VAT). Gdy podatnik ma prawo do zastosowania stawki 0%, to WDT wpisuje w pozycji K_21 w części ewidencyjnej i P_21

eprasa.pl cf4c572924

w części deklaracyjnej. Jeżeli przed upływem terminu złożenia deklaracji podatkowej podatnik nie ma dokumentów potwierdzających dostarczenie towarów do nabywcy, to istnieje możliwość przesunięcia rozliczenia VAT od WDT na kolejne okresy rozliczeniowe (art. 42 ust. 12 ustawy o VAT).

Rozliczenie kwartalne. Podatnik rozliczający się kwartalnie nie wykazuje tej dostawy w ewidencji sprzedaży za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, gdy nie ma dokumentów potwierdzających prawo do stawki 0%. Podatnik wykazuje tę dostawę w ewidencji za następny okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za ten następny okres rozliczeniowy nie posiada dowodów, że towar został wywieziony i dostarczony. Jeśli dostawca otrzyma dowody, może wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% w ewidencji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, i dokonać korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej.

Przykład 89

10 kwietnia polska spółka rozliczająca się kwartalnie sprzedała towar szwedzkiej firmie. W tym też dniu wystawiła fakturę, dlatego obowiązek podatkowy powstał w kwietniu. Sposób rozliczenia będzie wyglądał następująco:

- gdy spółka otrzyma dokumenty przed upływem 25 lipca – rozlicza WDT w deklaracji za II kwartał ze stawką 0%,
- gdy spółka otrzyma dokumenty po 25 lipca, ale przed upływem 25 października – koryguje deklarację za II kwartał i wykazuje dostawę ze stawką 0%,
- gdy spółka otrzyma dokumenty po 25 października – w deklaracji za III kwartał wykazuje dostawę ze stawką krajową. Następnie po otrzymaniu dokumentów koryguje deklarację za II kwartał i wykazuje WDT ze stawką 0% oraz koryguje deklarację za III kwartał, w której wykazała tę dostawę ze stawką krajową.

Rozliczenie miesięczne. Podatnik rozliczający się miesięcznie nie wykazuje tej dostawy w ewidencji sprzedaży za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, gdy w terminie złożenia tej deklaracji nie otrzyma wymaganych dokumentów. Wykazuje ją w ewidencji za kolejny – po następnym okresie rozliczeniowym – okres rozliczeniowy ze stawką właściwą dla dostawy danego towaru na terytorium kraju, jeżeli przed upływem terminu do złożenia deklaracji za ten kolejny po następnym okresie rozliczeniowym okres rozliczeniowy nie posiada dowodów.

Jeśli dostawca otrzyma dowody potwierdzające dostarczenie towarów nabywcy w terminie późniejszym, może wykazać wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% w ewidencji za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, i dokonać korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej. Koryguje również deklarację za okres, w którym rozliczył dostawę ze stawką krajową.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 90
10 kwietnia polska spółka sprzedała towar szwedzkiej firmie. W tym też dniu wystawiła fakturę, dlatego obowiązek podatkowy powstał w kwietniu. Sposób rozliczenia będzie wyglądał następująco:
– gdy spółka otrzyma dokumenty przed upływem 25 maja – rozlicza WDT w deklaracji za kwiecień ze stawką 0%,
– gdy spółka otrzyma dokumenty po 25 maja, ale przed upływem 25 czerwca – rozlicza WDT w deklaracji za kwiecień ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji,
– gdy spółka otrzyma dokumenty po 25 czerwca, ale przed upływem 25 lipca – w deklaracji za kwiecień rozlicza WDT ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji,
– gdy spółka otrzyma dokumenty po 25 lipca, w deklaracji za czerwiec rozlicza dostawę ze stawką krajową. Po otrzymaniu dokumentów w deklaracji za kwiecień rozlicza WDT ze stawką 0%, składając korektę tej deklaracji oraz deklaracji za czerwiec.

5. Rozliczenie w informacji podsumowującej

Podatnicy dokonujący WDT mają obowiązek składania dodatkowo informacji podsumowującej. Informacje podsumowujące składamy za okresy miesięczne do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania transakcji i wyłącznie w formie elektronicznej.

5.1. Rozliczenie WDT uznanej za dostawę krajową

W wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy (art. 20 ust. 1 ustawy o VAT). Jednak o uwzględnieniu WDT w informacji podsumowującej nie decyduje wyłącznie fakt powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do tej transakcji. W informacji podsumowującej wykazuje się jedynie tę WDT, która spełnia warunki do opodatkowania stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT. Wynika to z art. 100 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Wewnątrzwspólnotową dostawę towarów ze stawką 0% należy wykazać w deklaracji podatkowej i informacji podsumowującej składanej za miesiąc, w którym powstał z tego tytułu obowiązek podatkowy, jeżeli do upływu terminu ich złożenia za ten okres rozliczeniowy podatnik otrzymał dowody potwierdzające dostarczenie towaru do nabywcy na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego UE. Jest to jeden z warunków opodatkowania unijnej dostawy stawką 0% (art. 42 ust. 1 ustawy o VAT). Jeżeli natomiast podatnik nie otrzymał tych dowodów do upływu terminu złożenia miesięcznej deklaracji VAT za:
- miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, lub
- miesiąc po nim następujący

eprasa.pl cf4c572924

– wówczas wykazuje tę transakcję jako dostawę krajową dopiero w deklaracji VAT składanej za miesiąc następujący po tych dwóch okresach miesięcznych – w przypadku gdy do upływu terminu złożenia miesięcznej deklaracji VAT za ten trzeci z kolei okres rozliczeniowy podatnik w dalszym ciągu nie otrzymał stosownych dowodów potwierdzających wewnątrzwspólnotową dostawę. Nie składa wtedy informacji podsumowującej.

WAŻNE! Niezłożenie informacji podsumowującej lub nieterminowe złożenie wymaga złożenia należytych wyjaśnień do naczelnika urzędu skarbowego, aby nie stracić prawa do stawki 0% przy WDT.

Przykład 91
30 maja spółka dokonała dostawy towarów w ramach WDT i w tym samym dniu wystawiła fakturę. Dla tej sprzedaży obowiązek podatkowy powstał 30 maja. Transakcję spółka powinna wykazać w miesięcznej informacji podsumowującej za maj, gdy uzyska dokumenty uprawniające do opodatkowania dostawy stawką 0% na podstawie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład 92
30 maja spółka dokonała dostawy towarów w ramach WDT. Fakturę stwierdzającą dokonanie dostawy wystawiła 2 czerwca. W takim przypadku dzień wystawienia faktury stwierdzającej WDT jest dniem powstania obowiązku podatkowego. Transakcję należy wykazać w miesięcznej informacji podsumowującej za czerwiec, po uzyskaniu dokumentów uprawniających do zastosowania stawki 0%.

Podatnicy rozliczający VAT kwartalnie mogą poczekać z rozliczeniem VAT do następnego kwartału. Jeżeli przed terminem złożenia deklaracji za ten następny kwartał nie otrzymają dokumentów, wówczas rozliczają dostawę jako transakcję krajową.

W takim przypadku dokonaną transakcję uznaje się za transakcję krajową, powodującą opodatkowanie według krajowej stawki VAT właściwej dla danego towaru (zob. uchwałę NSA z 21 października 2013 r., sygn. akt I FPS 4/13).

Mimo że podatnik jest zobowiązany wykazać w deklaracji VAT unijną dostawę ze stawką krajową, jednak nie wykazuje jej w informacji podsumowującej. W informacji tej wykazaniu podlega jedynie ta WDT, do której ma zastosowanie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, czyli która podlega opodatkowaniu stawką 0% (art. 100 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Potwierdzają to organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 24 listopada 2015 r., sygn. ILPP4/4512-1-291/15-2/ISN).

eprasa.pl cf4c572924

Późniejsze otrzymanie dowodów potwierdzających dostarczenie towarów do unijnego nabywcy nie pozbawia podatnika prawa do opodatkowania dostawy towarów według stawki 0%. Zgodnie z art. 42 ust. 12a ustawy o VAT otrzymanie tych dowodów upoważnia podatnika do wykazania WDT ze stawką 0% w ewidencji VAT za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy, i dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz odpowiednio informacji podsumowującej, o której mowa w art. 100 ust. 1 ustawy o VAT.

Przykład 93
10 marca podatnik dokonał wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz unijnego kontrahenta. Dostawa została potwierdzona fakturą wystawioną tego samego dnia, co oznacza, że obowiązek podatkowy z tego tytułu powstał 10 marca. Towary zostały dostarczone do Czech. Podatnik składa deklaracje VAT za okresy miesięczne. Do 25 kwietnia podatnik nie otrzymał dowodów potwierdzających dostawę dla unijnego kontrahenta. Wobec tego nie wykazał tej transakcji w deklaracji VAT za marzec. Z tego samego powodu nie wykazał jej w deklaracji VAT za kwiecień. Dalszy brak dowodów spowodował obowiązek wykazania dostawy w deklaracji VAT za maj jako dostawy krajowej podlegającej opodatkowaniu według stawki krajowej właściwej dla dostarczonych towarów. Ze względu na brak dowodów potwierdzających unijną dostawę, skutkujący brakiem prawa do zastosowania preferencyjnej stawki VAT w wysokości 0%, podatnik nie wykazał transakcji w informacji podsumowującej za marzec, kwiecień i maj.
Załóżmy, że podatnik otrzymał wymagane dokumenty w lipcu. Z chwilą ich otrzymania koryguje on:
– deklarację VAT za maj poprzez „wyzerowanie" dostawy krajowej (korekta in minus),
– deklarację VAT za marzec poprzez wykazanie dostawy wewnątrzwspólnotowej ze stawką 0% (korekta in plus).
Podatnik powinien też złożyć informację podsumowującą (lub jej korektę) za marzec, gdyż wcześniej nie wykazał w niej tej transakcji ze względu na brak prawa do zastosowania stawki 0%.

6. Korekta dostaw wewnątrzwspólnotowych

W przypadku faktur korygujących dostawy wewnątrzwspólnotowe sposób rozliczenia zależy od tego, czy jest to faktura korygująca in plus czy in minus. Fakturę korygującą in minus w przypadku WDT rozliczamy w miesiącu wystawienia (art. 29a ust. 13–15 ustawy o VAT). Jeśli jest to faktura wystawiona w trybie online albo offline24 i udostępniona w KSeF za datę wystawienia uznajemy dzień wysłania jej do KSeF. W przypadku faktur wystawionych w trybie offline24 i udostępnionych poza KSeF jest to data wystawienia z pozycji P_1, gdyż nie ma potrzeby uzyskania potwierdzenia odbioru tej faktury.

Natomiast faktury korygujące in plus, tak jak krajowe, rozliczamy w zależności od tego, kiedy powstała przyczyna korekty. Nie może być jednak rozliczona wcześniej niż pierwotna transakcja (art. 29a ust. 17 i 18 ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

7. Sprzedaż towarów na rzecz kontrahenta z UE, gdy przed ich wywiezieniem z Polski są na nich wykonywane usługi

Gdy kontrahenci zagraniczni po zakupie towarów wydają dyspozycję, aby towar został przetransportowany, lub sami dokonują transportu do innego podatnika, który wykonuje usługi na tych towarach, powstaje pytanie, jak powinien postąpić wówczas dostawca towarów, który przekazuje je i traci nad nimi kontrolę? Poza nim pozostaje kwestia i termin wywozu. W takim przypadku nie ma przeszkód, aby dostawę można było uznać za WDT, gdy spełnione są ogólne warunki.

Jednak zasady stosowania stawki 0% reguluje w tym przypadku § 7 rozporządzenia w sprawie towarów i usług, dla których obniża się stawkę podatku od towarów i usług, oraz warunków stosowania stawek obniżonych. Z przepisu tego wynika, że 0% stawkę podatku stosuje się również do dostawy towarów nabywanych przez podatnika podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, w przypadku gdy towary te są przeznaczone do wykonania na nich usług na rzeczowym majątku ruchomym na terytorium kraju, a następnie do wywozu na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju.

W takiej sytuacji dostawca towarów, aby zastosować stawkę 0%, musi spełnić następujące warunki:

- składając deklarację VAT, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE;
- przekaże nabyte przez podatnika podatku od wartości dodanej towary podmiotowi, który wykonuje usługi na rzeczowym majątku ruchomym;
- wykaże w deklaracji podatkowej oraz w informacji podsumowującej za okres, w którym wystawił fakturę stwierdzającą dokonanie dostawy towarów, tę dostawę jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów;
- otrzyma zapłatę na rachunek bankowy w terminie 60 dni od dnia wydania towaru; otrzymanie zapłaty w terminie późniejszym uprawnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego;

Podatnik nie musi otrzymać zapłaty, aby móc wykazać w deklaracji dostawę ze stawką 0%, pod warunkiem że termin będzie zachowany. Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 30 sierpnia 2016 r. (sygn. IPPP3/4512--478/16-2/JŻ).

Jednak jak czytamy w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 16 września 2016 r. (sygn. ITPP3/4512-395/16-1/JC):

MF *(...) niespełnieniem jednego z warunków, o którym mowa w § 7 ust. 1 i 2 ww. rozporządzenia pozbawi Wnioskodawcę prawa do zastosowania dla dokonanej sprzedaży stawki podatku w wysokości 0%, już w momencie wykazania tej transakcji – zgodnie z powołanym § 7 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia.*

eprasa.pl cf4c572924

Oznacza to obowiązek korekty rozliczenia za okres, kiedy dostawa została wykazana ze stawką 0%, i zastosowania stawki krajowej, gdy zapłata nie nastąpi w terminie. Dopiero po jej otrzymaniu możliwa będzie korekta.

- posiada dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi wykonującemu usługi na rzeczowym majątku ruchomym zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju.

Jak z tego wynika, w takiej sytuacji podatnik nie musi posiadać dokumentów potwierdzających wywóz, lecz tylko dokumenty, z których wynika, że towary przekazywane podmiotowi wykonującemu usługi na rzeczowym majątku ruchomym zostaną po wykonaniu tych usług wywiezione z terytorium kraju. Potwierdzają to organy podatkowe (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 września 2014 r., sygn. ILPP4/443-291/14-4/EW, oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 listopada 2016 r., sygn. 2461-IBPP4.4512.97.2016.1.LG).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XV

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT), wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość (WSTO)

(art. 9, 10, 11, 20, 22, 22a i 28p ustawy o VAT)

Polski podatnik, nabywając towary w innym kraju UE, zawsze musi ustalić, czy zakup można zakwalifikować jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

1. Przypadki, gdy należy rozliczyć WNT

Do WNT dochodzi w przypadku, gdy:

- towary są nabywane za wynagrodzeniem na terytorium kraju,
- kupujący nabywa prawo do rozporządzania towarami jak właściciel,
- towary w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

1.1. Towary nabywa podatnik VAT czynny

Nabywca, podatnik VAT czynny, rozlicza dostawę, gdy dokonuje jej podatnik podatku od wartości dodanej. Jeżeli przedmiotem nabycia są nowe środki transportu, VAT rozlicza również wtedy, gdy dostawca nie był podatnikiem podatku od wartości dodanej. Rejestracja nabywcy i dostawcy jako podatnika VAT UE nie decyduje o obowiązku rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia. Polski podatnik musi jednak pamiętać, że gdy dostawca nie będzie miał jego polskiego numeru VAT UE, to nie będzie mógł zastosować stawki 0% (zwolnienia).

Polski podatnik nie rozlicza WNT, gdy przedmiotem tej transakcji są statki i środki transportu lotniczego wymienione w art. 83 ust. 1 pkt 3, 6, 10 i 18 ustawy o VAT (zob. rozdział XIV) oraz dostawa towarów:

eprasa.pl cf4c572924

1) opodatkowana od marży (art. 120 ust. 4 i 5 ustawy o VAT);
2) w wyniku której ma miejsce nabycie, jeśli:
   – nie stanowiła u podatnika VAT albo nie stanowiłaby u podatnika podatku od wartości dodanej dostawy towarów lub stanowiła albo stanowiłaby taką dostawę towarów, ale dokonywaną przez podatnika zwolnionego z VAT (np. dostawy są dokonywane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej lub zwolnione z VAT ze względu na wysokość obrotów),
   – stanowiłaby dostawę towarów, które będą montowane lub instalowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

1.2. Towary nabywa podatnik VAT zwolniony

Nabywca korzystający ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotów jest zobowiązany rozliczyć VAT z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego. Nabywca nie traci wtedy prawa do korzystania ze zwolnienia w stosunku do pozostałych czynności, które wykonuje. Jednak nie zawsze polski podatnik zwolniony z VAT musi rozliczyć VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia. Mają tutaj zastosowanie wszystkie wyłączenia, które są stosowane u czynnych podatników.

Ponadto wewnątrzwspólnotowe nabycie nie występuje, jeśli towary, z wyjątkiem nowych środków transportu i wyrobów akcyzowych, są nabywane przez:
- rolników ryczałtowych dla prowadzonej przez nich działalności rolniczej,
- podatników, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
- podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku ze względu na wysokość obrotów (art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT) lub podatników korzystających w Polsce z procedury SME (art. 113a ustawy o VAT),
- osoby prawne, które nie są podatnikami

– a całkowita wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów na terytorium kraju nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego i w poprzednim roku kwoty 50 000 zł.

Podatnik zwolniony z VAT rozlicza podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia zawsze wtedy, gdy wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia przekroczyła 50 000 zł w skali roku.

Przy ustalaniu wartości wewnątrzwspólnotowego nabycia nabywca nie wlicza kwoty zagranicznego VAT ani nabycia nowych środków transportu oraz wyrobów akcyzowych, które – niezależnie od ich wartości – zawsze muszą być opodatkowane VAT.

Gdy u polskiego podatnika wartość nabyć wewnątrzwspólnotowych przekroczy 50 000 zł, nie opłaca mu się korzystać ze zwolnienia z VAT, gdyż rozliczając WNT, nalicza tylko VAT. Podatnik zarejestrowany rozlicza VAT należny , ale co do zasady podatek ten jest również podatkiem naliczonym. Dlatego WNT jest neutralne podatkowo.

eprasa.pl cf4c572924

Wartość wewnątrzwspólnotowych nabyć nie wpływa jednak na kwotę limitu uprawniającą do korzystania ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy o VAT (nie wlicza się jej do limitu). Nawet gdy wartość nabyć nie przekracza 50 000 zł, podatnik może wybrać ich opodatkowanie. W tym celu musi złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania tych czynności. Oświadczenie składa się na formularzu VAT-$R_{(18)}$ z zaznaczoną pozycją 69, przed dokonaniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, od którego nabycia te mają być rozliczane przez podatnika w Polsce. Obowiązuje ono przez dwa kolejne lata, licząc od końca miesiąca, w którym zostało złożone. W tym celu podatnik musi złożyć VAT-$R_{(18)}$ lub jego aktualizację i zaznaczyć kwadrat w poz. 72.

1.3. Przemieszczenie własnych towarów

Przemieszczenie własnych towarów z innego kraju UE do Polski może powodować obowiązek rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia (art. 11 ust. 1 ustawy o VAT). Przepis ten sprawia wiele problemów polskim podatnikom, którzy importują towary do innego kraju UE, a następnie przemieszczają je do Polski. Przepis określa następujące warunki, kiedy przemieszczający towary rozlicza VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia:

- przemieszczenia towaru dokonuje podatnik podatku od wartości dodanej lub przemieszczenie jest dokonywane na jego rzecz,
- towary należą do tego podatnika,
- przemieszczenie towarów następuje z terytorium innego państwa członkowskiego (nie z Polski) na terytorium Polski,
- towary te zostały przez tego podatnika na terytorium tego innego państwa członkowskiego w ramach prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa wytworzone, wydobyte, nabyte, nabyte wewnątrzwspólnotowo, zaimportowane.

W art. 12 ustawy o VAT są wymienione przypadki, gdy przemieszczenie własnych towarów z innego kraju UE do Polski nie stanowi WNT.

Przemieszczenie do Polski własnych towarów, niestanowiące WNT

Lp.	Przypadki, kiedy nie wystąpi WNT, jeśli przemieszczane są do Polski własne towary (art. 12 ust. 1 pkt 1–9 ustawy o VAT)
1	2
1.	Towary są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, dla których miejscem dostawy, zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, jest terytorium kraju (miejscem dostawy jest miejsce instalacji towarów), jeżeli towary te są przemieszczane przez tego podatnika dokonującego ich dostawy lub na jego rzecz
2.	Przemieszczenie towarów następuje w ramach wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość

eprasa.pl cf4c572924

1	2
3.	Towary są przemieszczane na pokładach statków, samolotów lub pociągów w trakcie części transportu pasażerów, o której mowa w art. 22 ust. 5 ustawy o VAT, z przeznaczeniem dokonania ich dostawy przez tego podatnika lub na jego rzecz na pokładach tych pojazdów
4.	Towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej eksportowi towarów dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju
5.	Towary mają być przedmiotem czynności odpowiadającej wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, dokonanej przez tego podatnika na terytorium państwa członkowskiego, z którego są przemieszczane na terytorium kraju
6.	Towary mają być przedmiotem wykonanych na terytorium kraju na rzecz tego podatnika usług polegających na ich wycenie lub wykonaniu na nich prac, pod warunkiem że towary po wykonaniu tych usług zostaną z powrotem przemieszczone na terytorium państwa członkowskiego, z którego zostały pierwotnie wywiezione
7.	Towary mają być czasowo używane na terytorium kraju w celu świadczenia usług przez tego podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu
8.	Towary mają być czasowo używane przez tego podatnika na terytorium kraju, nie dłużej jednak niż przez 24 miesiące, pod warunkiem że import takich towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju z uwagi na ich przywóz czasowy byłby zwolniony od cła
9.	Przemieszczeniu podlega gaz w systemie gazowym, energia elektryczna w systemie elektroenergetycznym, energia cieplna lub chłodnicza przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej

1.3.1. Przemieszczenie do Polski importowanych towarów

Powstaje pytanie, czy sam fakt dokonania importu w innym kraju UE powoduje, że możemy uznać polskiego podatnika za podatnika podatku od wartości dodanej w kraju, w którym dokonano importu? Na to pytanie należy odpowiedzieć twierdząco. Istnieje obowiązek rozliczenia VAT od wewnątrzwspólnotowego nabycia, gdy polski podatnik, niezarejestrowany w innym kraju UE, przemieszcza zaimportowane towary do Polski. Stanowisko to potwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w piśmie z 4 lutego 2015 r. (sygn. IPTPP2/443-826/14-4/JS).

Pogląd ten poparł też m.in. NSA w wyroku z 6 listopada 2009 r. (sygn. akt II FSK 965/08) oraz WSA w Opolu w wyroku z 17 marca 2011 r. (sygn. akt I SA/Op 31/11).

Inaczej jest w przypadku informacji podsumowujących. Z art. 100 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT wynika, że podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa m.in. w art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od

eprasa.pl cf4c572924

wartości dodanej. W przypadku WNT informacja podsumowująca powinna zawierać m.in. właściwy i ważny numer identyfikacji dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany przez państwo członkowskie właściwe dla podatnika podatku od wartości dodanej dokonującego dostawy towarów, zawierający dwuliterowy kod stosowany dla podatku od wartości dodanej.

W tych okolicznościach nie każde nietransakcyjne przemieszczenie towarów stanowiące WNT podlega wykazaniu w informacji podsumowującej. Takim wyjątkiem jest np. sytuacja, w której podatnik importujący towary w jednym z krajów UE nie zarejestrował się w tym państwie członkowskim dla celów podatkowych i dokonuje tam sam odprawy celnej, tj. bez udziału przedstawiciela celnego i podatkowego, a następnie przemieszcza własne towary na terytorium kraju. W takiej sytuacji transakcja przemieszczenia towarów z państwa członkowskiego UE, na terytorium którego wystąpił import towarów, do Polski nie podlega wykazaniu w informacji podsumowującej. Jednak w takim przypadku zdaniem organów podatkowych należy złożyć wyjaśnienia. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19 października 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1--2.4012.445.2018.2.RM) czytamy:

MF *W analizowanej sprawie, z uwagi na brak numeru VAT dostawcy towaru Wnioskodawca nie będzie miał możliwości wykazania dokonanej transakcji w informacji podsumowującej. Wobec tego, Wnioskodawca winien wykazać w poz. 23 deklaracji VAT-7* [poz. K_23 i P_23 JPK_V7 – przyp. red.] *wartość dokonanego wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i jednocześnie odrębnie wyjaśnić rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w złożonej deklaracji i w informacji podsumowującej. Jeśli bowiem transakcja została uznana za wykonaną na terytorium innego państwa członkowskiego, polski podatnik, nie mając możliwości wykazania tej transakcji w informacji podsumowującej VAT-UE w formie elektronicznej (z uwagi na brak numeru UE kontrahenta), powinien złożyć pisemne wyjaśnienie o braku identyfikacji kontrahenta, podając szczegółowe dane identyfikacyjne dostawcy towaru.*

Jeśli polski podatnik korzysta z pomocy agencji celnej, to takie nabycie wykazujemy w informacji podsumowującej, podając dane agencji i numer VAT UE jako dostawcy.

Gdy ani agencja, ani polski podatnik nie posiadają VAT UE kraju, z którego został przetransportowany towar, nie wykazują tej transakcji w informacji podsumowującej (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 3 sierpnia 2011 r., sygn. IPTPP2/443-134/11-2/IR).

2. Rozliczenie WNT przez podatników czynnych

2.1. Rejestracja VAT UE

Na podstawie art. 97 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy podlegający obowiązkowi zarejestrowania jako podatnicy VAT czynni są obowiązani przed dniem dokonania pierw-

eprasa.pl cf4c572924

szego wewnątrzwspólnotowego nabycia zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności, gdy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT UE. Gdy podatnik ma status VAT UE, np. z tytułu dokonywania WDT, nie musi ponownie się rejestrować. Jak już zostało podkreślone, brak rejestracji nie zwalnia z obowiązku rozliczenia WNT.

2.2. Dokumentowanie WNT

Obecnie ustawa o VAT nie reguluje zasad wystawiania faktur wewnętrznych.

Sposób dokumentowania WNT może być dowolny. Można nie wystawiać żadnego dokumentu, tylko dokonać rozliczenia na podstawie otrzymanej faktury. Można też wystawić dowolny dokument wewnętrzny. Jednak podstawą wpisu do JPK_V7 musi być faktura otrzymana od zagranicznego kontrahenta, chyba że nabywca nie otrzyma faktury przed terminem rozliczenia VAT. Fakturę, na podstawie której rozliczamy WNT, oznaczamy kodem BFK.

2.3. Ustalanie podstawy opodatkowania i jej korekta

W przypadku WNT obowiązują takie same zasady ustalania podstawy opodatkowania jak w przypadku transakcji krajowych, z jednym wyjątkiem – jeżeli po dokonaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywca otrzymuje zwrot podatku akcyzowego zapłaconego na terytorium państwa członkowskiego, z którego wysłano lub transportowano towary, podstawę opodatkowania obniża się o kwotę zwróconego podatku akcyzowego, przy czym ma on obowiązek udowodnić na podstawie posiadanych dokumentów, że otrzymał zwrot podatku akcyzowego.

W takim przypadku do przeliczenia stosujemy kurs średni danej waluty obcej ogłoszony przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny 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. Nawet gdy podatnik wybrał stosowanie wspólnego kursu dla VAT i PIT/CIT, to w tym przypadku stosuje kurs przewidziany tylko dla VAT.

W podstawie opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia powinna zostać uwzględniona kwota brutto, tj. wraz z naliczonym przez kontrahenta VAT, jeśli taki został naliczony. Z art. 30a ust. 1 ustawy o VAT, odsyłającego do art. 29a ust. 1 tej ustawy, wynika bowiem, że podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży, i obejmuje m.in., podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze.

Z art. 30a ust. 1a ustawy o VAT wynika już wprost, że w przypadku gdy podstawa opodatkowania uległa obniżeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za

eprasa.pl cf4c572924

okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. Oznacza to, że jeżeli korekta spowodowana jest przyczynami powstałymi:

- już na etapie zawarcia danej transakcji (np. błędnie określona cena, ilość), to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym rozliczona została pierwotna transakcja (korekta wsteczna),
- po dokonaniu transakcji (przykładowo zaistniały nowe okoliczności transakcji, takie jak udzielenie dodatkowego rabatu czy skonta itp.), to korekta powinna być dokonana „na bieżąco", w deklaracji podatkowej za miesiąc, w którym zaistniała przyczyna obniżenia podstawy opodatkowania. Jeżeli zatem podatnik dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów otrzyma od swojego kontrahenta rabat, np. w styczniu – korekty podstawy opodatkowania powinien dokonać w deklaracji składanej za styczeń.

Jednocześnie jednak korekta wsteczna nie dotyczy sytuacji, gdy mechanizm transakcji od początku przewiduje możliwość korekty, ale fakt jej wystąpienia jest uzależniony od spełnienia dodatkowych warunków ustalonych przez strony. W takim przypadku, tj. jeśli korekta była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej, ale uzależniona od spełnienia dodatkowego warunku – należy przyjąć, że korekta następuje w rozliczeniu za okres, w którym ziszczą się dodatkowe warunki (korekta „na bieżąco").

Te same zasady obowiązują w przypadku korekty in plus (art. 30a ust. 1 w zw. z art. 29a ust. 17 ustawy o VAT).

Terminy rozliczenia korekt WNT

Powód dokonania korekty	Termin rozliczenia korekty
1	2
Zwrot towaru	W rozliczeniu za okres, kiedy dokonano zwrotu, chyba że sprzedawca ma potwierdzić przyjęcie zwrotu, to wtedy w rozliczeniu za dzień przyjęcia zwrotu
Pomyłka w cenie	W rozliczeniu za okres, kiedy rozliczono pierwotną dostawę
Udzielenie skonta	W rozliczeniu za okres, w którym dokonano zapłaty uprawniającej do skorzystania ze skonta. Jeżeli przed złożeniem deklaracji podatkowej za okres, w którym powstanie obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, podatnik dokona zapłaty, może zastosować skonto za ten okres, jeśli spełnia warunki (pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 31 marca 2025 r., sygn. DOP7.8101.11.2025.FMLM)
Udzielone rabaty i premie	W rozliczeniu za okres, kiedy uzyskano prawo do rabatu lub premii, nawet gdy kontrahent nie wystawił korekty, pod warunkiem posiadania dowodów ich uzyskania

eprasa.pl cf4c572924

1	2
Zmiana ceny, gdy nie jest możliwe jej ustalenie w chwili dokonania dostawy	W rozliczeniu za okres, w którym ustalono nową cenę

Zasady stosowania kursów walut do korekt zostały uregulowane w art. 31b ustawy o VAT (więcej na ten temat zob. rozdział V pkt 5.1).

2.4. Rozliczenie WNT w deklaracji

Rozliczenie WNT jest uzależnione od momentu powstania obowiązku podatkowego (art. 20 ust. 5, 8–9 ustawy o VAT). Nadal obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, jednak nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. Ponadto wystawienie faktury zaliczkowej przez zagranicznego kontrahenta nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego. Dlatego zdaniem organów podatkowych obowiązek podatkowy powstaje 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, gdy kontrahent wystawia tylko fakturę zaliczkową. Stanowisko to potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w piśmie z 14 maja 2015 r. (sygn. IPPP3/4512-166/15-2/JF).

W rozliczeniu za okres, kiedy powstał obowiązek podatkowy, lub w trzech następnych miesiącach możemy odliczyć VAT należny, który stanowi podatek naliczony, gdy zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną. Jeśli rozliczamy się kwartalnie, mamy dwa dodatkowe kwartały na rozliczenie VAT naliczonego na bieżąco, nie przez korektę deklaracji.

Rozliczenie WNT

Moment powstania obowiązku podatkowego	Kiedy ma zastosowanie	Kurs waluty	Termin odliczenia podatku naliczonego*
1	2	3	4
15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	1. Jeśli przed tym terminem dostawca nie wystawi faktury 2. Gdy do Polski są przemieszczane importowane towary (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 lu tego 2021 r., sygn. 0111-	Z 14 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia robo czego poprzedzającego 15 dzień	W deklaracji za miesiąc, w którym przypada 15 dzień miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, lub w trzech następ nych miesiącach

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
	-KDIB3-3.4012.663.2020.2.MAZ)	miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów	
Z chwilą wystawienia faktury przez dostawcę	Jeśli przed 15 dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów, dostawca wystawi fakturę	Z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury	W deklaracji za miesiąc, w którym dostawca wystawił fakturę, lub w trzech następnych miesiącach
Z chwilą ustania okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WNT od przemieszczenia własnych towarów do Polski	Gdy ustaną okoliczności, które zwalniają podatnika z obowiązku rozliczenia WNT od przemieszczenia własnych towarów do Polski	Z dnia poprzedzającego dzień ustania okoliczności zwalniających z obowiązku rozliczenia WNT, jeśli jest to dzień roboczy. Jeżeli nie, to kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień ustania tych okoliczności	W deklaracji za miesiąc, w którym ustały okoliczności zwalniające z obowiązku rozliczenia WNT, lub w trzech następnych miesiącach
Z chwilą otrzymania towarów, jednak nie później niż z chwilą wystawienia faktury	Gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu	Kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego	W deklaracji za miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy, lub w trzech następnych miesiącach

* Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu WNT powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek. Posiadanie faktury od kontrahenta nie jest warunkiem odliczenia VAT. Jej brak nie zobowiązuje również do korekty odliczonego VAT.

WAŻNE! Posiadanie faktury od zagranicznego kontrahenta nie jest warunkiem odliczenia VAT z tytułu WNT.

eprasa.pl cf4c572924

Gdy WNT dokonał podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT UE, ma także obowiązek złożenia informacji podsumowującej, jeśli dostawca jest również podatnikiem VAT UE. Zasady wypełniania informacji podsumowujących zostały omówione w rozdziale XII pkt 2.

3. Rozliczenie WNT przez podatnika zwolnionego z VAT

Przed dniem dokonania pierwszego wewnątrzwspólnotowego nabycia podatnik ma obowiązek zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R o zamiarze rozpoczęcia wykonywania tych czynności. Dotyczy to również podatników zwolnionych z VAT i osób prawnych niebędących podatnikami w rozumieniu art. 15, u których wartość wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów przekroczyła kwotę 50 000 zł, oraz tych, którzy zamierzają skorzystać z możliwości opodatkowania WNT, mimo że limit ten nie został przekroczony, tzw. opcja (art. 10 ust. 6 ustawy o VAT). W tych dwóch przypadkach podatnicy są obowiązani rozliczyć VAT od WNT.

W takiej sytuacji podatnicy rozliczają WNT w deklaracji VAT-8, którą składają do 25 dnia miesiąca następującego po każdym miesiącu. Oznacza to, że w przypadku gdy dokonają rejestracji VAT UE, mają obowiązek składania tych deklaracji nawet wówczas, gdy WNT nie wystąpi. U podatnika zwolnionego z VAT podatek należny z tytułu WNT nie stanowi podatku naliczonego. Nie jest to dla niego transakcja neutralna jak u podatnika VAT czynnego, u którego podatek należny co do zasady stanowi podatek naliczony (gdy zakup jest związany ze sprzedażą opodatkowaną). Pozostałe zasady rozliczeń są takie same jak u podatnika VAT czynnego. Gdy podatnicy zwolnieni są zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, składają również informacje podsumowujące za okres, za który powstał obowiązek podatkowy.

4. Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość

Przez wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość rozumiemy dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym wtedy, gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy, który jest:

a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub

b) podatnikiem podatku od wartości dodanej lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

c) każdym innym podmiotem niebędącym podatnikiem.

eprasa.pl cf4c572924

Należy ponadto zwrócić uwagę, że aby dana dostawa została uznana za WSTO, transakcja musi być dokonana albo na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz nabywcy (będącego podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem), w przypadku którego wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów nie podlegają opodatkowaniu VAT.

WAŻNE! Polski podatnik rozlicza WSTO, gdy nabywca towarów z innego kraju UE nie ma obowiązku rozliczyć WNT.

4.1. Towary mogące być przedmiotem WSTO

Zasady przewidziane dla WSTO nie mają zastosowania, gdy przedmiotem dostawy są:
- nowe środki transportu, których nabycie kupujący rozlicza jako WNT, niezależnie od tego, czy jest podatnikiem VAT,
- towary instalowane lub montowane z próbnym uruchomieniem lub bez niego – dla których miejscem dostawy jest zawsze kraj montażu, gdy nie mamy do czynienia z prostym montażem,
- towary opodatkowane według procedury marży.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca nie wyłącza z WSTO dostaw wyrobów akcyzowych. Dostawa w ramach WSTO dotyczy towarów, które znajdują się na terytorium UE. Mogą być to towary wyprodukowane w UE lub towary, które:
- zostały już dopuszczone do swobodnego obrotu w UE i
- znajdują się na jej terytorium oraz są dostarczane nabywcom w UE. Towary w składach celnych muszą najpierw zostać dopuszczone do swobodnego obrotu w UE, zanim nastąpi ich jakakolwiek późniejsza sprzedaż w UE.

4.2. Ustalanie miejsca dostawy

Miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy. Od tej zasady został przewidziany wyjątek. Towary będą mogły być opodatkowane w kraju sprzedawcy, jeśli:

1) posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego,
2) są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego, w którym sprzedawca ma siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu,
3) nie został przekroczony limit sprzedaży.

W każdym kraju limit wynosi tyle samo, to jest 10 000 euro. Dla polskiego sprzedawcy w przeliczeniu jest to 42 000 zł. Jest to kwota netto, czyli pomniejszona o polski

eprasa.pl cf4c572924

VAT lub podatek od wartości dodanej. Dostawy będą opodatkowane w kraju sprzedawcy, gdy:

- suma całkowitej wartości dostaw towarów wysyłanych lub transportowanych na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia w ramach WSTO oraz
- całkowita wartości usług elektronicznych, nadawczych, telekomunikacyjnych, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami,

pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej, nie przekroczy w roku podatkowym lub w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro (42 000 zł). Jak z tego wynika, do limitu wliczamy także wartość wymienionych usług, jeśli również wykonujemy je na rzecz osób niebędących podatnikami z tego kraju UE.

Próg dotyczący WSTO wynosi 10 000 euro rocznie i obejmuje całą sprzedaż towarów na odległość na rzecz nabywców we wszystkich państwach członkowskich UE oraz obrót z tytułu świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych. Nie ustala się limitu odrębnie dla każdego kraju.

4.3. Wybór opodatkowania dostaw w kraju przeznaczenia towarów

Mimo nieprzekroczenia limitu sprzedaży sprzedawca może wybrać opodatkowanie dostaw w kraju przeznaczenia towarów. Z wydanych 2 września 2021 r. objaśnień podatkowych wynika, że wybór nie może dotyczyć tylko jednego kraju, co oznacza, że dla pozostałych krajów nie można rozliczać VAT w Polsce. Aby dokonać wyboru, należy złożyć zawiadomienie do naczelnika urzędu skarbowego w terminie do 10 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonujemy tego wyboru. Zawiadomienie jest składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, do naczelnika urzędu skarbowego. Minister Finansów został zobowiązany do udostępnienia na swojej platformie wzoru takiego zawiadomienia. Jest to VAT-29.

4.4. Zasady opodatkowania sprzedaży w kraju przeznaczenia towarów

Podatnik, który wybierze opodatkowanie w kraju przeznaczenia towarów lub będzie do tego zmuszony po przekroczeniu limitu, ma dwie opcje:

- rejestrację i rozliczanie VAT w kraju przeznaczenia towarów; ma wtedy obowiązek w terminie 30 dni od dnia dokonania pierwszej dostawy towarów po skorzystaniu z wyboru przedstawić naczelnikowi urzędu skarbowego dokument potwierdzający zawiadomienie właściwego organu podatkowego w państwie członkowskim innym niż Polska o zamiarze rozliczania w tym kraju VAT od WSTO;
- wybór procedury VAT-OSS albo zwolnienia z VAT w ramach procedury SME.

eprasa.pl cf4c572924

Pierwsza opcja sprawia wiele problemów, gdyż wymaga rejestracji i rozliczania VAT w każdym kraju, do którego wysyłamy towar. Zamiast skorzystania tej opcji podatnik może złożyć zgłoszenie informujące o zamiarze skorzystania z procedury unijnej OSS w państwie członkowskim identyfikacji (formularz VIU-R). Dla podatnika mającego siedzibę w Polsce będzie to Polska. Zawiadomienie składa do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście. Procedura unijna ma zastosowanie do wszystkich dostaw towarów lub każdego świadczenia usług objętych tą procedurą, dokonywanych przez podatnika na terytorium Unii Europejskiej. Obecnie można wybrać również procedurę SME (więcej na ten temat w rozdziale XX pkt 2).

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XVI
Towary – miejsce dostawy, transakcje łańcuchowe
(art. 17 ust. 1 pkt 5, art. 22 ustawy o VAT)

Sposób opodatkowania dostawy jest uzależniony od miejsca świadczenia, które jest ustalane na podstawie art. 22 ustawy o VAT. Według tej regulacji miejscem dostawy towarów jest w przypadku:

1) towarów wysyłanych lub transportowanych przez dokonującego ich dostawy, ich nabywcę lub przez osobę trzecią – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do nabywcy;
2) towarów, które są instalowane lub montowane, z próbnym uruchomieniem lub bez niego, przez dokonującego ich dostawy lub przez podmiot działający na jego rzecz – miejsce, w którym towary są instalowane lub montowane; nie uznaje się za instalację lub montaż prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem;
3) towarów niewysyłanych ani nietransportowanych – miejsce, w którym towary znajdują się w momencie dostawy.

Przepisy przewidują również specjalne zasady ustalania miejsca dostawy towarów na pokładach statków, samolotów lub pociągów oraz gazu i energii.

1. Transakcje łańcuchowe

Polski podatnik, który sprzedaje towar zagranicznym kontrahentom, jest zazwyczaj uprawniony do rozliczenia WDT, gdy towar jest transportowany do UE, lub eksportu, gdy towar jest transportowany poza UE, i może zastosować stawkę 0%. Nie zawsze tak będzie, gdy dostawa będzie się odbywać w ramach transakcji łańcuchowej.

W przypadku gdy kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, uznaje się nadal, że dostawy towarów dokonał każdy z podmiotów biorących udział w tych czynnościach, mimo że art. 7 ust. 8 ustawy o VAT został uchylony. Punktem wyjścia

eprasa.pl cf4c572924

do ustalenia sposobu rozliczenia dostawy jest określenie jej miejsca dokonania. W tym celu należy posłużyć się zasadami wynikającymi z art. 22 ustawy o VAT.

Jeżeli kilka podmiotów dokonuje dostawy tego samego towaru w ten sposób, że pierwszy z nich wydaje ten towar bezpośrednio ostatniemu w kolejności nabywcy, przy czym towar ten jest wysyłany lub transportowany, to należy pamiętać o następujących zasadach:

1) wysyłka lub transport towaru są przyporządkowane tylko jednej dostawie; dostawa, której możemy przyporządkować transport, jest dostawą ruchomą, co w praktyce oznacza, że może być uznana za WDT lub eksport w zależności od tego, gdzie jest transportowany towar;
2) sposób przyporządkowania transportu do łańcucha dostaw zależy od tego, gdzie są transportowane towary i kto jest organizatorem transportu.

Tylko jedna dostawa może być dostawą ruchomą, czyli rozliczoną jako WDT albo eksport towarów ze stawką 0%. Jest to dostawa, której według ustawy o VAT możemy przypisać transport.

Sposób przyporządkowania transportu do łańcucha dostaw zależy od tego, gdzie są transportowane towary.

1.1. Towary wysyłane poza UE

W przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane z terytorium kraju na terytorium państwa trzeciego przez:

1) pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie; jest to dostawa ruchoma, którą rozlicza się w kraju rozpoczęcia wysyłki jako eksport towarów;
2) ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej przez pośrednika do tego nabywcy;
3) pośrednika – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do niego, chyba że z warunków dostawy wynika, iż wysyłkę lub transport towaru należy przyporządkować jego dostawie; dlatego w celu przypisania transportu do konkretnej dostawy analizie należy poddać warunki dostawy.

Przykład rozliczenia transakcji łańcuchowej, gdy towar jest wysyłany poza UE

Lp.	Rodzaj transakcji	Kto organizuje transport	Sposób rozliczenia
1	2	3	4
1.	Dwie dostawy towarów: Polska → Niemcy → Norwegia Towary są transportowane: Polska → Norwegia	Polski podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako eksport towarów. 2. Druga dostawa jest rozliczana w Norwegii jako krajowa.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
2.		Niemiecki podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako eksport pośredni. 2. Druga dostawa jest rozliczana w Norwegii jako krajowa. Jeśli z umowy wynika, że organizacja transportu powinna być przypisana jego dostawie, VAT rozliczamy na zasadach wskazanych w poz. 3 tabeli.
3.		Norweski podatnik	1. Pierwsza dostawa jest dostawą nieruchomą opodatkowaną w Polsce przez polskiego podatnika jako transakcja krajowa. 2. Druga dostawa jest dostawą ruchomą opodatkowaną przez niemieckiego podatnika w Polsce jako eksport.

1.2. Towary wysyłane spoza UE do UE

Jeśli towary są wysyłane spoza UE, obowiązują odrębne zasady. W przypadku gdy miejscem rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów jest terytorium państwa trzeciego, dostawę towarów dokonywaną przez podatnika lub podatnika podatku od wartości dodanej, który jest również podatnikiem z tytułu importu albo zaimportowania tych towarów, uważa się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego importu albo zaimportowania tych towarów.

Dlatego miejscem dostaw towarów dokonanych:

- przed importem przez podmiot, który nie jest importerem, jest kraj, z którego towary są importowane (w miejscu rozpoczęcia transportu),
- przez podmiot, który jest importerem, jest kraj zaimportowania towarów,
- po imporcie towarów jest również kraj zaimportowania towarów.

Przykład rozliczenia transakcji łańcuchowej, gdy towar jest wysyłany spoza UE

Lp.	Rodzaj transakcji	Kto importuje towary	Sposób rozliczenia
1	2	3	4
1.	Dwie dostawy towarów: Chiny → Niemcy → Polska Towary są importowane: Chiny → Niemcy	Niemiecki podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Chinach. 2. Niemiecki podatnik rozlicza import towarów w Niemczech.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
	Miejsce przeznaczenia towarów: Polska		3. Druga dostawa jest rozliczana w Niemczech jako WDT przez niemieckiego podatnika. 4. Polski podatnik rozlicza WNT w Polsce.
2.		Chiński podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Niemczech. 2. Chiński podatnik rozlicza import towarów w Niemczech. 3. Druga dostawa jest rozliczana w Niemczech jako WDT przez niemieckiego podatnika. 4. Polski podatnik rozlicza WNT w Polsce.
3.		Polski podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Chinach. 2. Druga dostawa również rozliczana jest w Chinach. 3. Polski podatnik dokonuje odprawy celnej w Niemczech i rozlicza import towarów oraz nietransakcyjne przemieszczenia towarów (WDT w Niemczech i WNT w Polsce).

1.3. Towary wysyłane do innego kraju UE

W przypadku towarów, które są wysyłane lub transportowane między krajami UE przez:

1) pierwszego dostawcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się jego dostawie;
2) ostatniego nabywcę – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się dostawie dokonanej do tego nabywcy;
3) podmiot pośredniczący, który nie przekazał swojemu dostawcy numeru identyfikacyjnego dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie dostawie dokonanej do podmiotu pośredniczącego;
4) podmiot pośredniczący, który przekazał swojemu dostawcy numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych nadany mu przez państwo członkowskie, z którego towary są wysyłane lub transportowane – wysyłkę lub transport przyporządkowuje się wyłącznie dostawie dokonanej przez ten podmiot.

eprasa.pl cf4c572924

Przez **podmiot pośredniczący** rozumie się innego niż pierwszy w kolejności dostawcę towarów, który wysyła lub transportuje towar samodzielnie albo za pośrednictwem osoby trzeciej działającej na jego rzecz.

Przykład rozliczenia transakcji łańcuchowej, gdy towar jest wysyłany między krajami UE

Lp.	Rodzaj transakcji	Kto organizuje transport	Sposób rozliczenia
1.	Dwie dostawy towarów: Polska → Niemcy → Francja Towary są transportowane: Polska → Francja	Polski podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako WDT. 2. We Francji niemiecki podatnik powinien rozliczyć WNT. 3. Druga dostawa jest rozliczana we Francji jako krajowa.
2.		Niemiecki podatnik, który nie przekazał polskiemu podatnikowi polskiego NIP	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako WDT. 2. We Francji niemiecki podatnik powinien rozliczyć WNT. 3. Druga dostawa jest rozliczana we Francji jako krajowa.
3.		Niemiecki podatnik, który przekazał polskiemu podatnikowi polski NIP, albo francuski podatnik	1. Pierwsza dostawa jest rozliczana w Polsce jako krajowa. 2. Druga dostawa jest rozliczana w Polsce jako WDT przez niemieckiego podatnika. 3. Francuski podatnik rozlicza we Francji WNT.

1.4. Uproszczone rozliczenie VAT przez polskiego podatnika, który działa jako pośrednik w transakcji trójstronnej

Jeśli dostawcy są z trzech różnych krajów UE i pierwszy przekazuje towar bezpośrednio ostatniemu, to mamy do czynienia z transakcją trójstronną, do której może mieć zastosowanie procedura uproszczona. Z procedury uproszczonej może skorzystać polski podatnik, który działa jako pośrednik w łańcuchu dostaw, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

- dostawa na rzecz ostatniego w kolejności podatnika VAT była bezpośrednio poprzedzona u niego wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów,
- nie posiada siedziby działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,
- stosuje wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny na potrzeby VAT, który został mu przyznany przez państwo człon-

eprasa.pl cf4c572924

kowskie inne niż to, w którym zaczyna się bądź kończy transport lub wysyłka, ostatni w kolejności podatnik VAT stosuje numer identyfikacyjny na potrzeby VAT państwa członkowskiego, w którym kończy się transport lub wysyłka,

- wskazał ostatniego w kolejności podatnika VAT jako obowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy towarów realizowanej w ramach uproszczonej procedury.

Rozliczenie VAT przez polskiego podatnika, który uczestniczy w transakcji trójstronnej jako pośrednik

Kolejność w dostawie	Sposób rozliczenia
Polski podatnik jest drugim w kolejności dostawcą	1. Wystawia fakturę finalnemu nabywcy zawierającą, oprócz wymaganych danych, następujące informacje: – adnotację „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy art. 135–138 ustawy o ptu" lub „VAT: Faktura WE uproszczona na mocy artykułu 141 dyrektywy 2006/112/WE", – stwierdzenie, że podatek z tytułu dokonanej dostawy zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej, – numer VAT UE, który jest stosowany przez niego wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej, – numer identyfikacyjny stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej ostatniego w kolejności podatnika. Na fakturze ustrukturyzowanej w tym celu trzeba w polu P_23 wybrać „1". 2. W ewidencji VAT wpisuje ustalone wynagrodzenie za dostawy w ramach procedury uproszczonej oraz nazwę i adres ostatniego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej (osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej, obowiązanej do rozliczenia VAT z tytułu tej transakcji). 3. W JPK_V7 wpisuje to nabycie w poz. K_23 i P_23 oraz P_66. Ponadto transakcja ta będzie oznaczona kodem TT_WNT. 4. Wpisuje wartości dokonanej dostawy w poz. K_11 i P_11 i oznacza kodem TT-D. 5. W informacji podsumowującej w części D, gdzie wykazuje WNT, oraz w części C, gdzie wykazuje WDT, zaznacza dodatkowo kwadrat w kol. d.

Procedura uproszczona ma zastosowanie również wtedy, gdy ostatni w kolejności podmiot jest osobą prawną, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, a która jest zidentyfikowana na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych w państwie członkowskim, w którym znajduje się towar w momencie zakończenia transportu lub wysyłki; w przypadku procedury uproszczonej uznaje się, że wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów zostało opodatkowane u drugiego w kolejności podatnika VAT. W takim przypadku ten ostatni podatnik w łańcuchu dostaw:

eprasa.pl cf4c572924

1. W ewidencji wpisuje obrót (bez kwoty podatku) z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy oraz kwotę podatku przypadającą na tę dostawę, która stanowi u niego wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, nazwę i adres drugiego w kolejności podatnika podatku od wartości dodanej.
2. Rozlicza w JPK_V7 WNT.

2. Sprzedaż za granicę towaru montowanego

Dostawa towaru montowanego jest zasadniczo rozliczana na specjalnych zasadach. Miejscem dostawy takiego towaru jest miejsce montażu. Gdy montaż odbywa się poza Polską, taka dostawa nie może być rozliczona w Polsce jako WDT lub eksport towarów. Aby miały zastosowanie specjalne zasady rozliczeń, montaż nie może polegać na wykonaniu prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego urządzenia zgodnie z jego przeznaczeniem, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie.

W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 maja 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.231.2018.1.WH) czytamy:

MF *Przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęć „montaż lub instalacja", niemniej jednak stosownie do cytowanego art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy, do instalacji lub montażu nie zalicza się prostych czynności umożliwiających funkcjonowanie montowanego lub instalowanego towaru zgodnie z jego przeznaczeniem. Jako „proste czynności", zdaniem Organu należy rozumieć działania, umożliwiające funkcjonowanie danego towaru/sprzętu, które potencjalny nabywca mógłby wykonać we własnym zakresie. Zatem, za montaż lub instalację należy uznać takie czynności, które wymagają specjalistycznej wiedzy i umiejętności znanych przede wszystkim dostawcy montowanego lub instalowanego towaru/sprzętu.*

Jeśli dostawca oceni, że nie jest to prosty montaż, rozlicza VAT w kraju, w którym ma miejsce montaż.

Często podatnicy odrębnie wyceniają wartość towarów, a odrębnie usługę montażu. W takiej sytuacji należy ustalić, czy mamy do czynienia z odrębną usługą, czy jest to może czynność kompleksowa dostawy. Świadczenie składające się co najmniej z dwóch czynności, które z ekonomicznego punktu widzenia tworzy jedną całość, ma miejsce wtedy, gdy jedną z jego części składowych uznaje się za czynność zasadniczą, podczas gdy inne elementy traktuje się jako czynności pomocnicze, do których stosuje się te same zasady opodatkowania co do czynności zasadniczej. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w celu określenia, czy dana transakcja złożona stanowi dostawę towarów czy świadczenie usług, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu ustalenia jej elementów charakterystycznych. Nie wystarczy, żeby usługi świadczone w ramach danej transakcji były konieczne lub po prostu użyteczne dla nabywcy towaru. Usługi te powinny ponadto mieć przeważający charakter. Dlatego aby transakcję moż-

eprasa.pl cf4c572924

na było uznać za świadczenie usług, należy stwierdzić, że usługi stanowią jej przeważającą część.

3. Rozliczenie przez polskiego podatnika dostawy, która nie podlega VAT w Polsce

Jeśli polski podatnik dokonuje dostawy (nie w ramach transakcji trójstronnej), której miejsce świadczenia znajduje się poza krajem, sprzedaż ta nie podlega opodatkowaniu w kraju. Mimo to na polskich podatników nałożono określone obowiązki.

Obowiązki polskich podatników, gdy miejsce dostawy nie znajduje się w Polsce i nie jest to transakcja trójstronna uproszczona

Lp.	Rodzaj obowiązków	Czy dotyczy
1.	Posiadanie numeru VAT UE poprzedzonego kodem PL	Nie
2.	Wystawianie faktury uproszczonej, bez stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem	Tak, dodatkowo faktura musi zawierać adnotację „odwrotne obciążenie", gdy podatnik nie musi rejestrować się do VAT w kraju w którym ma miejsce świadczenia
3.	Wystawianie faktury nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy	Tak
4.	Ewidencjonowanie obrotu, podczas którego należy uwzględnić moment powstania obowiązku podatkowego określany dla dostawy krajowej, tj. w dacie dokonania dostawy	Tak
5.	Wykazywanie w JPK_V7M/JPK_V7K	Tak, obrót wykazujemy w JPK_V7 w pozycji K_11 i P_11, tak, gdy podatnik nie musi rejestrować się do VAT w kraju, w którym ma miejsce świadczenia
6.	Składanie informacji podsumowujących	Nie

Ważną kwestią jest w tym przypadku prawo do odliczenia VAT od zakupów dokonanych w Polsce, mimo że dostawa nie podlega opodatkowaniu w kraju. Polski podatnik może odliczyć VAT od zakupów dokonanych w Polsce, związanych z tą dostawą poza terytorium kraju, pod warunkiem że (art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT):

eprasa.pl cf4c572924

- kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju,
- podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Spełnienie warunku oceniamy na podstawie polskich przepisów określających prawo do odliczenia VAT (art. 86 i 88 ustawy o VAT).

4. Dostawa, dla której podatnikiem jest polski nabywca

Polski podatnik, który kupuje towary od zagranicznego podatnika, przede wszystkim musi ustalić miejsce dostawy. Szczególna sytuacja wystąpi wówczas, gdy nabywca jest zobowiązany do rozliczenia VAT od dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT), a nie jest to WNT lub import towarów.

Obowiązek rozliczenia VAT jest uzależniony od spełnienia łącznie następujących warunków:

1) miejsce dostawy usługi znajduje się w Polsce – zasady ustalania miejsca;

2) dostawa jest dokonywana przez podatników nieposiadających siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju; ponadto dokonujący dostawy na terytorium kraju nie może być zarejestrowany na potrzeby VAT w Polsce. Gdy będzie on zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, mechanizm odwrotnego obciążenia nie wystąpi. Sam będzie musiał rozliczać VAT;
   Należy rozliczyć VAT również wówczas, gdy dostawca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej lub inne miejsce prowadzenia działalności gospodarczej dokonującego dostawy towarów nie uczestniczy w tych transakcjach.

3) nabywcą towarów jest:
   - podatnik podatku od towarów i usług, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, albo osoba prawna niebędąca podatnikiem, posiadająca siedzibę na terytorium kraju, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 6 ustawy o VAT (tj. nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej, gdy realizują zadania nałożone innymi ustawami);
   - podmiot zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4 lub art. 97 ust. 4 ustawy o VAT, tj. jako podatnik VAT lub podatnik VAT UE w przypadku dostawy gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej;

   Nabywca towarów ma obowiązek rozliczenia VAT od dostawy, dla której jest podatnikiem, również gdy korzysta ze zwolnienia z VAT, jeśli pozostałe warunki są

eprasa.pl cf4c572924

spełnione. Gdy nie ma obowiązku składania deklaracji VAT-8, składa deklarację VAT-9M, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy.

4) dostawa towarów nie jest dokonywana w ramach WSTO.

Gdy spełnione są te warunki, dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego w Polsce. Zrobi to za niego nabywca.

5. Obowiązki podatnika zobowiązanego do rozliczenia VAT od dostawy za sprzedawcę

5.1. Dokumentowanie dostawy

Podatnik może nie wystawiać żadnego dokumentu wewnętrznego. Podstawą rozliczenia będzie wówczas faktura wystawiona przez kontrahenta. Jeśli jednak zdecyduje się wystawić taki dokument, może mieć on dowolną formę, gdyż obecnie przepisy nie regulują tej kwestii. Podstawą wpisu do JPK_V7 i tak będzie faktura od zagranicznego kontrahenta.

5.2. Ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego

Przepisy nie określają specjalnych zasad ustalania obowiązku podatkowego dla dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca. Oznacza to, że obowiązek podatkowy będzie powstawał zasadniczo z chwilą dokonania dostawy (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT), chyba że przed dokonaniem dostawy zostanie wpłacona zaliczka. Wtedy obowiązek podatkowy powstanie w stosunku do wpłaconej części.

5.3. Ustalenie kursu waluty

Do ustalenia kursu walut mają zastosowanie zasady przewidziane w art. 31a ustawy o VAT. Dlatego gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego.

Podatnik może też wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny.

eprasa.pl cf4c572924

5.4. Rozliczenie dostawy w deklaracji

Dostawa, dla której podatnikiem jest nabywca, jest wykazywana w JPK_V7 w poz. K_31 i K_32 oraz P_31 i P_32.

Podatek należny jest również podatkiem naliczonym. Obowiązują tutaj ogólne zasady przewidziane dla zakupów krajowych. Nabywca towarów może odliczyć podatek naliczony za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej dostawy, lub w dwóch następnych kwartałach, gdy rozlicza się kwartalnie. Jeśli rozlicza się za okresy miesięczne, ma na rozliczenie dodatkowe trzy miesiące. Warunkiem odliczenia VAT w tym samym miesiącu, w którym rozliczamy VAT należny, jest tylko wykazanie podatku należnego nawet później niż w terminie trzech miesięcy od upływu miesiąca, w którym w odniesieniu do nabytych towarów powstał obowiązek podatkowy.

Podatnik, który rozlicza VAT od dostawy za nabywcę, nie musi mieć numeru VAT UE. Nie składa również informacji podsumowującej.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XVII

Eksport i import towarów i usług

(art. 2 pkt 7–8, art. 19a ust. 1, 8–11, art. 33–40, art. 41 ust. 4–9b ustawy o VAT)

1. Eksport towarów

Jeśli towar jest wysyłany poza terytorium UE, dostawę rozliczamy jako eksport towarów, gdy spełnione są warunki dotyczące dokumentacji. Rozliczenie eksportu towarów jest mniej sformalizowane niż rozliczenie transakcji wewnątrzwspólnotowych.

Gdy towar wywozi poza UE kontrahent z siedzibą w UE lub poza UE, dochodzi do eksportu pośredniego. Tylko gdy siedziba nabywcy znajduje się na terytorium Polski, nie dochodzi do eksportu pośredniego towaru (art. 2 pkt 8 lit. b ustawy o VAT). Jest to dostawa krajowa. W pozostałym zakresie miejsce siedziby nabywcy dla ustalenia, czy dochodzi do eksportu towarów, nie ma znaczenia. A zatem eksport towarów mogą stanowić nie tylko dostawy towarów dokonywane dla nabywców spoza Unii Europejskiej, ale również dostawy towarów dokonywane dla nabywców z innych państw członkowskich Unii Europejskie oraz – w przypadku eksportu bezpośredniego – dla nabywców krajowych.

Przez **eksport towarów** rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- dostawcę lub na jego rzecz, lub
- nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych

– jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Obecnie nie ma znaczenia, czy procedura wywozu rozpoczęła się na terytorium Polski czy w innym kraju UE. Mimo to tylko wywóz towarów, które w momencie rozpoczęcia

eprasa.pl cf4c572924

wysyłki lub transportu poza terytorium Wspólnoty znajdują się na terytorium kraju, stanowi eksport towarów podlegający w Polsce jako miejscu świadczenia stawce 0%. Ponieważ są to towary transportowane, miejsce rozpoczęcia ich transportu oznacza miejsce dostawy i opodatkowania transakcji.

Zdaniem organów podatkowych za eksport towarów można uznać jednak tylko taką dostawę, w której jeśli wystąpi przerwa w transporcie, to może być ona podyktowana wyłącznie względami logistycznymi, a nie handlowymi, produkcyjnymi, magazynowymi czy też innymi okolicznościami zmieniającymi charakter, cechy lub przeznaczenie towarów, jakie było im nadane w momencie sprzedaży (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-75/14/PK).

Gdy na transportowanych towarach są wykonywane usługi w innym kraju UE, polski podatnik nie rozlicza eksportu w Polsce, tylko w kraju, z którego jest transportowany poza UE ulepszony towar (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23 maja 2014 r., sygn. IBPP4/443-84/14/LG).

Potwierdzają to również sądy (zob. wyrok NSA z 10 lutego 2017 r., sygn. akt I FSK 628/15).

1.1. Rozliczenie eksportu w deklaracji

Za eksport może być uznana tylko czynność, która będzie stanowić dostawę podlegającą VAT. Jeśli czynność nie będzie stanowić dostawy towarów, nie będzie mogła być uznana za eksport towarów.

W zależności od tego, kto wywozi towar, wyróżniamy:

- eksport bezpośredni – towar jest wywożony przez dostawcę lub na jego rzecz albo
- eksport pośredni – towar jest wywożony przez nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę dla celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych albo innych środków transportu służących do celów prywatnych.

Rozliczenie eksportu

Rodzaj czynności	Eksport bezpośredni	Eksport pośredni
1	2	3
Obowiązek podatkowy	1. Z chwilą wydania towarów 2. Z chwilą otrzymania zaliczki, jeśli zapłata nastąpiła przed dokonaniem dostawy	
Termin wystawienia faktury	Nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy lub otrzymano zaliczkę. Może być wystawiona nie wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy lub otrzymaniem zaliczki	

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
Kurs waluty	Według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego, chyba że faktura została wystawiona przed wydaniem towaru – wówczas stosujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień jej wystawienia. Podatnik może wybrać sposób przeliczania według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez EBC. Podatnik może również wybrać stosowanie wspólnego kursu dla VAT i podatku dochodowego. Wtedy przyjmuje średni kurs NBP ogłoszony w ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania przychodu.	
Dokumenty uprawniające do zastosowania stawki 0%	Z ustawy o VAT wprost wynika, jakie to mogą być dokumenty (art. 41 ust. 6 i 11 ustawy o VAT). Nie jest to katalog zamknięty. Są to w szczególności: 1) dokument w formie elektronicznej otrzymany z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych albo potwierdzony przez urząd celny wydruk tego dokumentu, 2) dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność, 3) zgłoszenie wywozowe w formie papierowej złożone poza systemem teleinformatycznym służącym do obsługi zgłoszeń wywozowych albo jego kopia potwierdzona przez urząd celny. W praktyce są to komunikaty CC599C, gdy będzie to eksport bezpośredni. W przypadku eksportu pośredniego będzie to komunikat CC599C otrzymany poza systemem. Zdaniem organów podatkowych środki dowodowe niebędące tzw. dokumentami celnymi wystawionymi przez krajowe lub zagraniczne organy celne, otrzymywane od kontrahentów, nie mogą być traktowane jako dokumenty potwierdzające wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej, a tym samym w związku z ich posiadaniem podatnik nie będzie uprawniony do zastosowania stawki 0% VAT w stosunku do eksportu towarów (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 kwietnia 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.170.2026.2.KT). Sądy nie zgadzają się z tym poglądem (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 27 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Gl 1720/23, oraz wyrok WSA we Wrocławiu z 21 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 792/23). Są to jednak orzeczenia nieprawomocne i na stanowisko NSA przyjdzie nam zapewne poczekać.	
Termin rozliczenia w deklaracji	1. W deklaracji za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy, pod warunkiem że przed upływem terminu złożenia tej deklaracji eksporter otrzymał wymagane dokumenty. 2. Jeśli nie otrzyma wymaganych w tym terminie dokumentów, nie rozlicza w ogóle eksportu w deklaracji, w której powstał obowiązek podatkowy. W przypadku eksportu bezpośredniego podatnik może przenieść rozliczenie na następny okres rozliczeniowy, jeśli posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu.	

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	3. Jeżeli przed upływem terminu złożenia deklaracji za następny okres rozliczeniowy eksporter otrzyma wymagane dokumenty, rozlicza dostawę jako eksport towarów ze stawką 0%. Jeśli ich nie otrzyma – rozlicza dostawę ze stawką krajową. **Przykład 94** 20 maja spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Jeśli spółka: – przed upływem 25 czerwca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za maj, – przed upływem 25 czerwca nie otrzyma dokumentów – nie rozlicza w ogóle tej transakcji w deklaracji za maj, – przed upływem 25 lipca otrzyma dokumenty – rozlicza eksport ze stawką 0% w deklaracji za czerwiec, – przed upływem 25 lipca nie otrzyma dokumentów – rozlicza dostawę ze stawką krajową w deklaracji za czerwiec.	
Kiedy można dokonać korekty, gdy podatnik otrzyma później wymagane dokumenty	Podatnik dokonuje korekty w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzymał dokument. W takim przypadku wykazuje dostawę ze stawką 0% i koryguje wykazany we wcześniejszych deklaracjach obrót ze stawką krajową. Korekt dokonuje w bieżącej deklaracji. **Przykład 95** 20 maja spółka sprzedała towar na Ukrainę i w tym też dniu wystawiła fakturę. Towar wywozi firma spedycyjna na zlecenie spółki. Ponieważ przed 25 lipca spółka nie otrzymała wymaganych dokumentów, w deklaracji za czerwiec wykazała obrót ze stawką 23% (wartość brutto – 12 000 zł, wartość netto – 9756,10 zł, VAT – 2243,90 zł). Dokumenty dotarły 2 sierpnia, dlatego w deklaracji za sierpień spółka wykaże kwotę 12 000 zł jako eksport opodatkowany stawką 0% i obniży sprzedaż opodatkowaną stawką 23% odpowiednio o kwoty 9756 zł i 2244 zł. Jeśli spółka nie wykazuje w deklaracji za ten okres sprzedaży ze stawką 23%, wykazuje te kwoty poprzedzone znakiem (–).	

1.2. Dokumenty przy eksporcie pośrednim uprawniające do stosowania stawki 0%

W przypadku eksportu pośredniego sprzedawca zazwyczaj dysponuje komunikatami CC599C otrzymanymi poza systemem ECS 2 PLUS. Obecnie nie powinno być to problemem. Jako jeden z dokumentów ustawodawca wymienia dokument w formie elektronicznej pochodzący z systemu teleinformatycznego służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych, otrzymany poza tym systemem, jeżeli zapewniona jest jego autentyczność. Wprawdzie ustawodawca wskazuje warunek: „jeśli zapewniona jest

eprasa.pl cf4c572924

jego autentyczność", jednak nie oznacza to, że musi to być potwierdzony urzędowo dokument. Jeżeli ustawodawca miałby taki zamiar, to tak jak w przypadku wersji papierowej określiłby warunek, że kopia musi być potwierdzona przez urząd celny.

1.3. Rozliczanie zaliczek eksportowych

Obowiązek podatkowy powstaje w momencie otrzymania zaliczki eksportowej, i to niezależnie od tego, kiedy następuje wywóz (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Z ustawy o VAT wprost wynika, że zaliczki eksportowe są opodatkowane stawką 0%, lecz ma ona zastosowanie pod pewnymi warunkami:

1) wywóz towarów nastąpi w terminie sześciu miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym podatnik otrzyma zapłatę,
2) w tym terminie podatnik otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

Stawkę 0% można zastosować również wówczas, gdy wywóz towarów nastąpi w terminie późniejszym niż określony w pkt 1, pod warunkiem że wywóz towarów w tym późniejszym terminie jest uzasadniony specyfiką realizacji tego rodzaju dostaw potwierdzoną warunkami dostawy, w których określono termin wywozu towarów.

Warunek wywozu dotyczący zaliczek będzie spełniony, jeśli podatnik otrzymał dokument potwierdzający wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej w terminie określonym w art. 41 ust. 6 i 7 ustawy o VAT, tj. co do zasady przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym upłynął termin, w jakim miał nastąpić wywóz towarów, lub deklaracji za następny okres rozliczeniowy. Przeniesienie rozliczenia do następnego okresu rozliczeniowego w przypadku eksportu bezpośredniego jest możliwe, gdy podatnik posiada dokument celny potwierdzający procedurę wywozu. Jeśli we wskazanych terminach podatnik nie otrzyma dokumentów, ma obowiązek zastosować do zaliczki stawkę właściwą dla danego towaru w kraju (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 czerwca 2015 r., sygn. IBPP4/4512-171/15/LG).

Przykład 96
Spółka otrzymała w lutym zaliczkę na poczet eksportu towarów. Wywóz powinien nastąpić najpóźniej w sierpniu. W rozliczeniu za luty wykazała tę zaliczkę ze stawką 0%. Będzie miała prawo do zastosowania stawki 0%, jeżeli do 25 października otrzyma dokument potwierdzający wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej. Będzie musiała skorygować rozliczenie i zastosować stawkę 23%, jeśli do 25 października nie otrzyma dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej.

Podatnik, który wyeksportuje towar nawet w terminie dłuższym niż sześć miesięcy, może stosować stawkę 0%. Musi to wynikać ze specyfiki zamówienia. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 10 kwietnia 2014 r. (sygn. ITPP3/443-19/14/AT).

eprasa.pl cf4c572924

W piśmie z 26 stycznia 2017 r. (sygn. 2461-IBPP4.4512.147.2016.1.LG) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wyjaśnił, kiedy ta specjalna procedura ma zastosowanie:

MF *W kontekście zasadności zastosowania procedury określonej w art. 41 ust. 9b ustawy, należy zaznaczyć, że przymiot „specyficzności" nie dotyczy samej „dostawy", ale dotyczy jej „realizacji".*

Nasuwa się jeszcze pytanie, za jaki okres podatnik musi skorygować zaliczki, gdy termin wywozu nie został zachowany lub mógł być wydłużony, ale podatnik nie otrzymał w odpowiednim terminie dokumentów potwierdzających wywóz. W grę wchodzą dwa rozwiązania:

- korekta deklaracji za okres, kiedy rozliczono zaliczki,
- korekta na bieżąco, w deklaracji, w której jest rozliczana pozostała należność ze stawką krajową.

Najwięcej przemawia za drugim rozwiązaniem. W chwili stosowania stawki 0% podatnik miał do niej prawo, gdyż zakładał, że spełni wszystkie warunki. Niespełnienie ich nie powinno powodować wstecznej korekty, co może wiązać się z zapłatą odsetek od zaległości.

Niestety, organy podatkowe zajmują odmienne stanowisko (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2018 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.18.2018.2.PR). Takie stanowisko zajął również WSA w Gliwicach w wyroku z 26 sierpnia 2015 r. (sygn. akt III SA/Gl 1581/14).

2. Import towarów

Zasady wymiaru i poboru VAT z tytułu importu towarów określają przepisy art. 33–40 ustawy o VAT. VAT od importu towarów może być bezpośrednio wpłacany do urzędu skarbowego lub rozliczany w deklaracji VAT. Poza tym gdy mamy przesyłkę, VAT od importu rozliczy operator pocztowy. Jest kilka sposobów rozliczenia VAT od importu:

1) złożenie zgłoszenia celnego i wpłata VAT bezpośrednio do urzędu,
2) złożenie deklaracji VAT-IM i wpłata VAT do urzędu skarbowego – w przypadku stosowania przez importera odprawy scentralizowanej,
3) rozliczenie zadeklarowanego podatku (ze zgłoszenia celnego albo deklaracji VAT-M) od importu w deklaracji – zob. pkt 2.2,
4) zastosowanie specjalnych procedur przewidzianych dla przesyłek o wartości do 150 euro – zob. pkt 2.4.

VAT należny z tytułu importu towarów stanowi jednocześnie podatek naliczony, gdy importowane towary będą wykorzystywane do działalności opodatkowanej (zob. pkt 2.3).

2.1. Miejsce rozliczenia importu

Miejscem opodatkowania importu towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary znajdują się w momencie ich wprowadzenia na terytorium Unii

eprasa.pl cf4c572924

Europejskiej (art. 26a ustawy o VAT). W przypadku gdy towary zostaną objęte z momentem ich wprowadzenia na terytorium Unii Europejskiej jedną z następujących procedur:

- uszlachetniania czynnego,
- odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem od należności celnych przywozowych,
- składowania celnego,
- tranzytu, w tym także składowaniem czasowym przed objęciem towarów jedną z procedur celnych,
- wolnego obszaru celnego

– miejscem importu takich towarów jest terytorium państwa członkowskiego, na którym towary te przestaną podlegać tym procedurom.

2.2. Rozliczenie VAT w deklaracji

Aby rozliczać import towarów w deklaracji, muszą być spełnione warunki określone w art. 33a ustawy o VAT.

Importer może na podstawie art. 33a ustawy o VAT wybrać fakultatywną metodę rozliczania podatku, wykazanego w zgłoszeniu celnym lub deklaracji VAT-IM, bezpośrednio w ramach deklaracji VAT. Stosując tę metodę, podatnicy nie muszą – jak w przypadku stosowania zasad ogólnych – wpłacać kwot VAT z tytułu importu towarów bezpośrednio do urzędu. Mogą ten podatek rozliczyć w deklaracji. Podstawą rozliczenia VAT jest zgłoszenie celne lub deklaracja VAT-IM.

2.2.1. Warunki, jakie trzeba spełnić, aby rozliczać import w deklaracji VAT

Z rozliczania VAT z tytułu importu towarów w deklaracji korzystać mogą wszyscy podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, którzy spełniają łącznie dwa warunki wskazane w tabeli.

Warunki rozliczania kwot podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracjach VAT

Lp.	Warunek	Uwagi
1	2	3
1.	Przedstawienie naczelnikowi urzędu celno-skarbowego (właściwemu ze względu na siedzibę lub miejsce zamieszkania podatnika, a w przypadku podatników nieposiadających siedziby lub miejsca zamieszkania na terytorium kraju – Naczelnikowi Dolnośląskiego Urzędu Celno-Skarbowego we Wrocławiu) następujących dokumentów: – zaświadczeń o braku zaległości we wpłatach należnych składek na ubezpieczenie	Złożenie dokumentów nie jest konieczne, jeżeli: – naczelnik urzędu celno-skarbowego posiada aktualne dokumenty (art. 33a ust. 3 ustawy o VAT) – podatnik zdecyduje się je zastąpić, składanymi pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, oświadczeniami (art. 33a ust. 2a i 2b ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	społeczne oraz we wpłatach poszczególnych podatków stanowiących dochód budżetu państwa, przekraczających odrębnie z każdego tytułu, w tym odrębnie w każdym podatku, odpowiednio 3% kwoty należnych składek i należnych zobowiązań podatkowych w poszczególnych podatkach; udział zaległości w kwocie składek lub podatku ustala się w stosunku do kwoty należnych wpłat za okres rozliczeniowy, którego dotyczy zaległość, – potwierdzenia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego wydanych nie wcześniej niż sześć miesięcy przed dokonaniem importu towarów	
2.	Dokonywanie zgłoszeń celnych przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych	Warunek ten nie będzie miał zastosowania do podmiotów posiadających pozwolenie na stosowanie uproszczeń, o których mowa w art. 166 oraz w art. 182 UKC, i do podmiotów posiadających status upoważnionych przedsiębiorców, tzw. AEO. Podatnicy tacy mogą korzystać z omawianej metody rozliczania VAT z tytułu importu towarów bez dokonywania zgłoszeń przez przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego

W przypadku gdy podatnik nie rozliczył w całości lub w części podatku należnego z tytułu importu towarów w JPK_V7, może dokonać korekty deklaracji podatkowej:

1) w terminie 4 miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu importu tych towarów,
2) w terminie późniejszym niż określony w pkt 1, jednak nie później niż w terminie miesiąca po upływie terminu na złożenie zgłoszenia uzupełniającego – w przypadku gdy podatnik stosuje uproszczenie, o którym mowa w art. 166 unijnego kodeksu celnego, i posiada status upoważnionego przedsiębiorcy w rozumieniu art. 38 unijnego kodeksu celnego.

Podatnicy rozliczający import towarów w deklaracji są obowiązani do składania deklaracji VAT za okresy miesięczne (art. 99 ust. 3a pkt 3 ustawy o VAT).

Utrata prawa do składania deklaracji kwartalnych powoduje, że składanie deklaracji kwartalnych przez podatnika jest wyłączone przez 12 kolejnych miesięcy następujących po ostatnim miesiącu kwartału, w którym dokonano importu (art. 99 ust. 4a ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

2.3. Odliczenie VAT od importu towarów

Podatek należny z tytułu importu jest jednocześnie podatkiem naliczonym, który może odliczyć importer, gdy będzie wykorzystywał towary do działalności opodatkowanej. Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów, ale są od tej zasady wyjątki, w zależności od tego, co jest podstawą odliczenia VAT.

Terminy odliczenia VAT od importu towarów

Co jest podstawą odliczania VAT	Kiedy odliczamy VAT
Dokument celny Uwaga! Dokumentami celnymi, o których mowa, są m.in. przekazywane elektronicznie poświadczenia zgłoszeń celnych (PZC).	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów, nie wcześniej niż za okres otrzymania dokumentu celnego. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Decyzja celna	W okresie rozliczeniowym, w którym podatnik otrzymał decyzję. Obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Deklaracja VAT-IM	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące (gdy rozliczamy się miesięcznie) lub za 2 następne kwartały (gdy rozliczamy się kwartalnie).
Podatek należny z tytułu importu wykazany w JPK_V7	W okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy (powstał dług celny) z tytułu importu towarów. Gdy nie odliczymy VAT za ten okres, możemy to zrobić za 3 następne miesiące.
Wpis do rejestru zgłaszającego zgodnie z art. 182 UKC	W rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru zgłaszającego, pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w dokumencie celnym stanowiącym zgłoszenie uzupełniające dotyczące tego okresu rozliczeniowego, chyba że rozlicza VAT należny w deklaracji.

Gdy odprawy celnej w imieniu importera dokonuje agencja celna, to o tym, kiedy możemy mówić o otrzymaniu dokumentu celnego, decyduje rodzaj przedstawicielstwa.

eprasa.pl cf4c572924

Przedstawiciel bezpośredni. Przyjmuje się, że w przypadku przedstawicielstwa bezpośredniego datą otrzymania dokumentu celnego przez podatnika jest dzień, w którym przedstawiciel go otrzymał, gdyż przy tego rodzaju przedstawicielstwie przedstawiciel działa w imieniu podatnika.

Biorąc pod uwagę specyficzny tryb otrzymywania PZC, uznać trzeba, że otrzymanie tego dokumentu przez agencję celną następuje z chwilą pobrania go przez nią z serwera organów celnych. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w piśmie z 7 grudnia 2012 r. (sygn. ITPP2/443-1138/12/AF). Potwierdził to również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w piśmie z 5 stycznia 2015 r. (sygn. IBPP4/443-496/14/LG).

Przedstawiciel pośredni. W przypadku importu towarów z wykorzystaniem przedstawicielstwa pośredniego podatnicy, co do zasady, są uprawnieni do odliczania VAT z tytułu importu tych towarów w rozliczeniu za okres, kiedy otrzymają od przedstawiciela dokument PZC (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 18 września 2013 r., sygn. PTPP2/443-447/13-6/JN, oraz interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 listopada 2009 r., sygn. IPPP2/443-904/09-2/SAP). W takich przypadkach przedstawiciel działa we własnym imieniu, a nie w imieniu podatnika. W związku z tym należy stwierdzić, że otrzymania przez niego dokumentu PZC nie można uznać za otrzymanie dokumentu celnego przez podatnika. A zatem w przypadku przedstawicielstwa pośredniego momentem otrzymania dokumentu celnego jest dzień uzyskania go od przedstawiciela (np. od agencji celnej).

WAŻNE! W ewidencji zakupów podatek naliczony od importu należy oznaczyć kodami IMP i DI.

2.4. Przesyłki spoza UE

Ustawodawca zdefiniował dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych spoza Unii Europejskiej na terytorium jednego z państw członkowskich jako sprzedaż na odległość towarów importowanych (art. 2 pkt 22b ustawy o VAT).

Według tej definicji przez sprzedaż na odległość towarów importowanych rozumie się dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy dostawca uczestniczy pośrednio w transporcie lub wysyłce towarów, z terytorium państwa trzeciego do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego, który jest:

a) podatnikiem podatku od towarów i usług lub osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od towarów i usług, którzy nie mają obowiązku rozliczania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, lub

b) podatnikiem podatku od wartości dodanej albo osobą prawną niebędącą podatnikiem podatku od wartości dodanej, którzy nie mają obowiązku rozliczania we-

eprasa.pl cf4c572924

wnątrzwspólnotowego nabycia towarów odpowiadającego wewnątrzwspólnotowemu nabyciu towarów, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, lub

c) podmiotem niebędącym podatnikiem – pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego.

Dla tego rodzaju transakcji zostały przewidziane specjalne zasady ustalania miejsca dostawy, które określa art. 22 ust. 1 pkt 1b i 1c ustawy o VAT i są uzależnione od tego, gdzie się kończy transport.

Jeżeli ma miejsce sprzedaż na odległość towarów importowanych na terytorium państwa członkowskiego:

- inne niż terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejsce dostawy, a tym samym opodatkowania, jest w kraju, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do nabywcy;
- zakończenia wysyłki lub transportu towarów do nabywcy – miejscem dostawy, a tym samym opodatkowania, jest terytorium tego państwa członkowskiego, pod warunkiem że podatek lub podatek od wartości dodanej z tytułu dostawy tych towarów ma zostać zadeklarowany w procedurze szczególnej IOSS lub na zasadach odpowiadających tym regulacjom.

Przedstawione zasady ustalania miejsca dostawy nie mają zastosowania do dostaw:

1) podlegających opodatkowaniu VAT w procedurze marży;
2) podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki na zasadach odpowiadających regulacjom dotyczącym procedury VAT marża;
3) na aukcji (licytacji) w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, jeżeli ich dostawa jest dokonywana przez organizatora aukcji (licytacji) oraz do dostawy tej zastosowano szczególne zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązujące w państwie członkowskim rozpoczęcia transportu lub wysyłki, stosowane do dostaw towarów dokonywanych przez organizatora aukcji (licytacji), wyłączające uznanie dostawy towarów za czynność odpowiadającą wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów. Miejsce dostawy znajduje się wówczas w kraju rozpoczęcia transportu lub wysyłki towarów.

Ustalenie miejsca dostawy na terytorium UE powoduje, że będzie istniał obowiązek rozliczenia VAT od tych transakcji. Sposób opodatkowania będzie zależał od tego, jakie towary będą w przesyłkach. Możemy wyróżnić dwie kategorie towarów, tj.:

1) towary umieszczone w przesyłkach inne niż towary podlegające opodatkowaniu akcyzą o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro,
2) pozostałe towary.

W przypadku pierwszej kategorii towarów konsument płaci VAT od zakupionych poza UE towarów o niewielkiej wartości (do 150 euro) w jeden z następujących sposobów, tj.:

eprasa.pl cf4c572924

1) na rzecz sprzedającego/interfejsu elektronicznego, który decyduje się na korzystanie z IOSS, przy czym import tych towarów jest zwolniony z VAT;
2) przy imporcie do UE, jeśli sprzedawca/interfejs elektroniczny nie zdecyduje się na korzystanie z IOSS. Wtedy rozliczenie będzie się odbywało poprzez:
   - pobór VAT z tytułu importu towarów od odbiorcy (konsumenta) przez osobę przedstawiającą towary organom celnym (poczta, firma kurierska, agencja celna), jeżeli ta osoba postanowi skorzystać z uregulowania szczególnego;
   - stosowanie procedur celnych, czyli zapłatę VAT na rzecz organów celnych.

Dostawca naliczy VAT w momencie sprzedaży towarów oraz zadeklaruje i zapłaci ten podatek globalnie za pośrednictwem tej procedury w państwie członkowskim identyfikacji. W przypadku zastosowania IOSS import towarów o niskiej wartości (do 150 euro) do UE jest zwolniony z VAT, ponieważ VAT jest już zapłacony w momencie sprzedaży. Natomiast w przypadku pozostałych towarów w grę wchodzi jedynie zapłata VAT z tytułu importu towarów na standardowych zasadach określonych przepisami art. 33–40 ustawy o VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XVIII

Import i świadczenie usług

(art. 2 pkt 8, art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 19a ust. 1, 8–11, art. 28a–28n ustawy o VAT)

1. Świadczenie usług na rzecz zagranicznych podmiotów lub za granicą

Gdy usługa jest wykonana w Polsce, a obie strony transakcji są podmiotami z Polski, to nie ma wątpliwości, że miejsce świadczenia jest w kraju. Gdy usługę wykonujemy za granicą lub jedna ze stron transakcji jest podmiotem zagranicznym, musimy ustalić miejsce świadczenia usługi na podstawie przepisów VAT.

1.1. Ustalenie miejsca świadczenia usług

Ustalając miejsce świadczenia usług, należy najpierw sprawdzić, czy dla wykonanych lub nabytych usług nie przewidziano szczególnych zasad ustalania miejsca świadczenia. Jeśli nie, to trzeba zastosować zasady ogólne.

Szczególne zasady ustalania miejsca świadczenia

Lp.	Rodzaj usług	Miejsce świadczenia
1	2	3
1.	Usługi na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wykonywane przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osób trzecich	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym dokonywana jest podstawowa transakcja.
2.	Usługi związane z nieruchomościami (szczegółowy wykaz – zob. tabela Usługi należące i nienależące do usług związanych z nieruchomościami)	Miejscem świadczenia jest miejsce położenia nieruchomości.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
3.	Usługi transportu pasażerów	Miejsce, gdzie odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. W przypadku świadczenia, środkami transportu morskiego lub lotniczego, usług międzynarodowego transportu osób miejscem świadczenia tych usług jest terytorium kraju.
4.	Usługi transportu towarów na rzecz podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości poza terytorium Unii Europejskiej	Miejscem świadczenia jest terytorium znajdujące się poza terytorium Unii Europejskiej.
5.	Usługi transportu towarów na rzecz podatnika posiadającego na terytorium państwa trzeciego siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, dla którego są świadczone te usługi, a w przypadku braku takiej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej posiadającego na terytorium państwa trzeciego stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, jeżeli transport ten jest wykonywany w całości na terytorium kraju	Miejscem świadczenia jest terytorium kraju.
6.	Usługi transportu towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym odbywa się transport, z uwzględnieniem pokonanych odległości. Miejscem świadczenia usług transportu towarów, który rozpoczyna się i kończy na terytorium dwóch różnych państw członkowskich, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, gdzie transport towarów się rozpoczyna. Miejsce rozpoczęcia transportu oznacza miejsce, w którym faktycznie rozpoczyna się transport towarów, niezależnie od

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		pokonanych odległości do miejsca, gdzie znajdują się towary. Miejsce zakończenia transportu oznacza miejsce, w którym faktycznie kończy się transport towarów. W przypadku świadczenia, środkami transportu morskiego lub lotniczego, usług międzynarodowego transportu miejscem świadczenia tych usług jest terytorium kraju.
7.	Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze związane z usługami wstępu na te imprezy, świadczone na rzecz podatnika	Miejscem świadczenia jest: ■ kraj, w którym te imprezy faktycznie się odbywają, gdy obecność na nich nie jest wirtualna; ■ kraj, w którym nabywcy posiadają siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, gdy obecność na nich jest wirtualna.
8.	Usługi w dziedzinie kultury, sztuki, sportu, nauki, edukacji, rozrywki oraz podobne usługi, takie jak targi i wystawy, oraz usługi pomocnicze do tych usług, w tym usługi wykonywane przez organizatorów usług w tych dziedzinach, świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	Miejscem świadczenia jest: ■ kraj, w którym ta działalność faktycznie jest wykonywana, gdy usługa nie jest transmitowana lub w inny sposób udostępniana wirtualnie; ■ kraj, w którym podmiot niebędący podatnikiem, na rzecz którego są świadczone te usługi, posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, gdy wydarzenie jest transmitowane lub w inny sposób udostępniane wirtualnie, w pozostałych przypadkach.
9.	Usługi: 1) pomocnicze do usług transportowych, takie jak załadunek, rozładunek, przeładunek lub podobne usługi, 2) wyceny rzeczowego majątku ruchomego oraz na rzeczowym majątku ruchomym – świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane.
10.	Usługi restauracyjne i cateringowe	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługi są faktycznie wykonywane. W przypadku gdy usługi restauracyjne i cateringowe są faktycznie wykonywane na pokładach statków, statków powietrznych lub pociągów podczas części

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		transportu pasażerów wykonanej na terytorium Unii Europejskiej, miejscem świadczenia usług jest miejsce rozpoczęcia transportu pasażerów.
11.	Usługi krótkoterminowego wynajmu środków transportu Przez krótkoterminowy wynajem środków transportu rozumie się ciągłe posiadanie środka transportu lub korzystanie z niego przez okres nieprzekraczający 30 dni, a w przypadku jednostek pływających – przez okres nieprzekraczający 90 dni.	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym te środki transportu są faktycznie oddawane do dyspozycji usługobiorcy.
12.	Usługi polegające na wynajmie, innym niż wynajem krótkoterminowy, środków transportu na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	Miejscem świadczenia jest miejsce, gdzie usługobiorca posiada siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Miejscem świadczenia usługi wynajmu statku rekreacyjnego, innego niż wynajem krótkoterminowy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym statek rekreacyjny jest faktycznie oddawany do dyspozycji usługobiorcy, pod warunkiem że usługodawca faktycznie świadczy tę usługę ze swojej siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, znajdujących się w tym miejscu.
13.	Usługi telekomunikacyjne, usługi nadawcze i usługi elektroniczne świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami	Miejscem świadczenia jest miejsce, w którym usługobiorcy posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Zasada ta nie ma zastosowania w przypadku, gdy łącznie są spełnione następujące warunki: 1) usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego; 2) usługi są świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt 1;

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		3) suma całkowitej wartości usług, świadczonych na rzecz podmiotów, o których mowa w pkt 2, oraz całkowitej wartości WSTO, pomniejszona o kwotę podatku lub podatku od wartości dodanej, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10 000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt 1, (dla polskiego podatnika limit ten wynosi 42 000 zł). Wtedy miejsce świadczenia znajduje się w kraju świadczącego usługę, chyba że zrezygnuje z tej opcji.
14.	Świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu poza terytorium UE, usługi: 1) sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji, przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków fabrycznych, handlowych, oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw; 2) reklamy; 3) doradcze, inżynierskie, prawnicze, księgowe oraz usługi podobne do tych usług; 4) przetwarzania danych, dostarczania informacji oraz usługi tłumaczeń; 5) bankowe, finansowe, ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, z wyjątkiem wynajmu sejfów przez banki; 6) dostarczania (oddelegowania) personelu; 7) wynajmu, dzierżawy lub inne o podobnym charakterze, których przedmiotem są rzeczy ruchome, z wyjątkiem środków transportu, za które uznaje się również przyczepy i naczepy oraz wagony kolejowe; 8) polegające na zapewnieniu dostępu do systemów gazowych, systemów elektroenergetycznych lub do sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej;	Miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługobiorcy posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
	9) przesyłowe: a) gazu w systemie gazowym, b) energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, c) energii cieplnej lub chłodniczej przez sieci dystrybucji energii cieplnej lub chłodniczej; 10) bezpośrednio związane z usługami, o których mowa w pkt 8 i 9; 11) polegające na zobowiązaniu się do powstrzymania się od dokonania czynności lub posługiwania się prawem, o których mowa w pkt 1–10	
15.	Usługi turystyki rozliczane w procedurze marży	Miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. Gdy usługi turystyki są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Usługi związane z nieruchomościami (poz. 2 tabeli) obejmują jedynie te usługi, które mają wystarczająco bezpośredni związek z daną nieruchomością. Usługi uważa się za mające wystarczająco bezpośredni związek z nieruchomością w przypadkach, gdy:

- wywodzą się z nieruchomości, a dana nieruchomość stanowi element składowy usługi i jest elementem centralnym oraz niezbędnym z punktu widzenia świadczonych usług,
- są świadczone w odniesieniu do nieruchomości lub dla niej przeznaczone i mają na celu zmianę prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomości.

Zarówno ustawodawca krajowy (art. 28e ustawy o VAT), jak i ustawodawca unijny (art. 31a rozporządzenia 282/2011) wymieniają przykładowe katalogi usług, które uważa się oraz których nie uważa się za usługi związane z nieruchomościami (zob. tabela Usługi należące i nienależące do usług związanych z nieruchomościami).

eprasa.pl cf4c572924

Usługi należące i nienależące do usług związanych z nieruchomościami

Lp.	Usługi należące do usług związanych z nieruchomościami wprost wymienione w ustawie o VAT
1	2
1.	Usługi świadczone przez rzeczoznawców nieruchomości
2.	Usługi pośredników w obrocie nieruchomościami
3.	Usługi zakwaterowania w hotelach lub obiektach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi
4.	Usługi użytkowania i używania nieruchomości (np. usługi najmu czy dzierżawy)
5.	Usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takie jak usługi architektów i nadzoru budowlanego
Usługi należące do usług związanych z nieruchomościami wprost wymienione w art. 31a ust. 2 rozporządzenia 282/2011	
6.	Opracowanie planów budynku lub jego części przeznaczonych na określoną działkę, bez względu na to, czy budynek został wzniesiony
7.	Świadczenie usług nadzoru budowlanego lub ochrony na miejscu
8.	Wznoszenie budynku na terenie oraz prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące budynku lub jego części
9.	Budowa stałych struktur na terenie, jak również prace budowlane i rozbiórkowe dotyczące stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych
10.	Prace terenowe, łącznie z usługami rolniczymi, takimi jak orka, siew, nawadnianie i nawożenie
11.	Badanie i ocena ryzyka dla nieruchomości i jej stanu
12.	Szacowanie wartości nieruchomości, łącznie z przypadkami, kiedy taka usługa jest wymagana na potrzeby ubezpieczenia, w celu ustalenia wartości nieruchomości jako zabezpieczenia kredytu lub w celu oszacowania ryzyka i strat w przypadku sporów
13.	Wynajem lub wydzierżawianie nieruchomości inne niż opisane w pkt 25, łącznie z przechowywaniem towarów w wyznaczonej do tego określonej części nieruchomości przeznaczonej do wyłącznego użytku przez usługobiorcę
14.	Świadczenie usług zakwaterowania w sektorze hotelarskim lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, łącznie z prawem do przebywania w określonym miejscu na podstawie praw do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie i podobnych

eprasa.pl cf4c572924

1	2
15.	Przyznanie lub przeniesienie praw innych niż objęte pkt 13 i 14 do wykorzystania nieruchomości w całości lub w części, łącznie z zezwoleniem na korzystanie z części nieruchomości, np. udzielanie pozwoleń na połów lub polowanie, przyznawanie dostępu do poczekalni w portach lotniczych lub korzystanie z infrastruktury, za którą pobiera się opłaty, takiej jak most lub tunel
16.	Utrzymanie, remont i naprawa budynku lub jego części, łącznie z takimi pracami jak sprzątanie, układanie płytek, tapetowanie i układanie parkietu
17.	Utrzymanie, remont i naprawa stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych
18.	Instalacja lub montaż maszyn lub sprzętu, które po zainstalowaniu lub zamontowaniu są uznane za nieruchomość
19.	Utrzymanie i naprawa oraz kontrola maszyn lub sprzętu, jak również nadzór nad maszynami lub sprzętem, jeżeli maszyny lub sprzęt są uznane za nieruchomość
20.	Zarządzanie nieruchomościami inne niż zarządzanie portfelem inwestycji w nieruchomości objęte pkt 29, obejmujące obsługę nieruchomości komercyjnej, przemysłowej lub mieszkalnej przez właściciela nieruchomości lub na jego rzecz
21.	Pośrednictwo w sprzedaży, dzierżawie lub wynajmie nieruchomości oraz ustanowieniu lub przeniesieniu określonych udziałów w nieruchomościach lub praw rzeczowych dotyczących nieruchomości (bez względu na to, czy są one traktowane jako majątek rzeczowy, czy nie), inne niż pośrednictwo wskazane w pkt 26
22.	Usługi prawne związane z przeniesieniem tytułu do nieruchomości, ustanowieniem lub przeniesieniem określonych udziałów w nieruchomościach lub praw rzeczowych dotyczących nieruchomości (bez względu na to, czy są one traktowane tak jak rzeczy), takie jak czynności notarialne lub sporządzanie umów kupna lub sprzedaży nieruchomości, nawet jeżeli transakcja, w wyniku której dochodzi do zmiany stanu prawnego nieruchomości, nie zostaje przeprowadzona
Usługi, które nie należą do usług związanych z nieruchomościami, wprost wymienione w art. 31a ust. 3 rozporządzenia 282/2011	
23.	Opracowanie planów budynku lub jego części, jeżeli nie są one przeznaczone na określoną działkę
24.	Przechowywanie towarów na terenie nieruchomości, jeżeli żadna część nieruchomości nie jest przeznaczona do wyłącznego użytku przez usługobiorcę
25.	Świadczenie usług reklamowych, nawet jeżeli wiąże się to z wykorzystaniem nieruchomości
26.	Pośrednictwo w świadczeniu usług zakwaterowania hotelowego lub sektorach o podobnej funkcji, takich jak ośrodki wczasowe lub miejsca przeznaczone do użytku jako kempingi, jeżeli pośrednik działa w imieniu i na rzecz osoby trzeciej

eprasa.pl cf4c572924

1	2
27.	Udostępnianie miejsca na stoisko podczas targów lub wystaw, łącznie z innymi powiązanymi usługami umożliwiającymi wystawcy przedstawienie towarów, takimi jak projekt stoiska, transport i przechowywanie towarów, udostępnianie maszyn, okablowanie, ubezpieczenie i reklama
28.	Instalacja lub montaż maszyn lub sprzętu, utrzymanie i naprawa oraz kontrola maszyn lub sprzętu, jak również nadzór nad maszynami lub sprzętem, które nie są lub nie stają się częścią nieruchomości
29.	Zarządzanie portfelem inwestycji w nieruchomości
30.	Usługi prawne powiązane z umowami, inne niż objęte pkt 22, łącznie z doradztwem dotyczącym warunków umowy odnoszącej się do przeniesienia nieruchomości lub wykonania takiej umowy lub też udowodnienia istnienia takiej umowy, jeżeli takie usługi nie dotyczą przeniesienia tytułu do nieruchomości

Gdy dla wykonanych lub nabytych przez nas usług ustawodawca nie przewidział szczególnych zasad ustalania miejsca świadczenia, stosujemy zasady ogólne, które zależą od tego, czy nabywca jest podatnikiem, czy nie.

Zasady ogólne ustalania miejsca świadczenia

Nabywca usługi jest podatnikiem	Nabywca usługi nie jest podatnikiem
Miejscem świadczenia usług w przypadku ich świadczenia na rzecz podatników co do zasady jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli podatnik będący usługobiorcą nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.	Miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej. W przypadku gdy usługi są świadczone ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej usługodawcy znajdującego się w innym miejscu niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli usługodawca nie posiada siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym posiada on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

1.2. Rozliczenie VAT od świadczonych usług

Jeśli ustalimy, że miejsce świadczenia usługi znajduje się w Polsce, to rozliczamy VAT jak od usługi krajowej, niezależnie od tego, kto jest nabywcą.

eprasa.pl cf4c572924

Natomiast gdy miejsce świadczenia usługi jest poza Polską, to w przypadku gdy nabywcą:

- jest podatnik – wystawiamy fakturę bez stawki i kwoty podatku, z adnotacją „odwrotne obciążenie", i wykazujemy ją w poz. K_11 i P_11 JPK_V7, gdy w związku z tą transakcją przysługuje nam prawo do odliczenia VAT; gdy mamy obowiązek wykazać te usługi w informacji podsumowującej (zob. pkt 1.3), to wpisujemy je również w poz. K_12 i P_12; faktury te wystawiamy również w KSeF, ale gdy nabywca nie posiada w Polsce ani siedziby, ani stałego miejsca, które uczestniczy w transakcji, doręczamy je w sposób z nim uzgodniony;
- nie jest podatnik – musimy rozliczyć VAT w kraju, gdzie znajduje się miejsce świadczenia, rejestrując się tam do VAT, lub skorzystać z procedury OSS i rozliczyć VAT za pośrednictwem polskiego US; usług rozliczanych w procedurze OSS nie ewidencjonujemy w JPK_V7; możemy również korzystać również z procedury SME, czyli zwolnienia z VAT, gdy spełniamy warunki.

1.3. Wykazanie świadczonych usług w informacji podsumowującej

Z art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wynika, że w informacji podsumowującej wykazujemy usługi:

- których miejsce świadczenia jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT,
- świadczone na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej,
- świadczone na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, inne niż zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%,
- dla których zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca.

Podatnicy mający obowiązek złożyć informację podsumowującą, w której wykazują świadczone usługi, muszą zarejestrować się jako podatnicy VAT UE.

2. Import usług

Import usług jest jedną z tych transakcji, których rozliczenie sprawia podatnikom najwięcej trudności. Po części wynika to z tego, że pomyłka na jednym etapie rozliczenia, np. przy wyznaczeniu momentu powstania obowiązku podatkowego, powoduje błędy na kolejnych etapach rozliczenia, skutkując błędnym wyznaczeniem kursu waluty i podstawy opodatkowania czy nieprawidłowym momentem lub wysokością odliczenia podatku naliczonego. Jednym słowem, rozliczenie importu usług wymaga precyzji na każdym jego etapie.

2.1. Przypadki, gdy zakup zagranicznej usługi stanowi import usług

Import usług jest szczególnym rodzajem transakcji, w wyniku której podatek VAT rozlicza nabywca usługi. Pojęcie to oznacza w uproszczeniu zakup usługi od zagranicz-

eprasa.pl cf4c572924

nego kontrahenta. Dla celów VAT definicja importu usług oraz warunki, które muszą zostać spełnione, aby nabycie zagranicznej usługi podlegało rozliczeniu przez polskiego usługobiorcę, są nieco bardziej złożone. Zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy o VAT przez import usługi należy rozumieć świadczenie usługi, z tytułu wykonania której podatnikiem jest usługobiorca (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna) nabywający usługę od zagranicznego podmiotu na warunkach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4, ust. 1a i 2 ustawy o VAT. Aby polski podatnik był zobowiązany do rozliczenia VAT z tytułu nabycia usługi od zagranicznego usługodawcy, muszą zostać spełnione określone warunki.

Warunki występowania importu usług

Lp.	Obowiązek rozliczenia importu usług istnieje, gdy:
1.	wykonywana jest usługa, której miejsce świadczenia znajduje się na terytorium Polski
2.	usługa ta jest świadczona odpłatnie
3.	usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju albo podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, lecz posiadający na terytorium kraju stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli miejsce to nie bierze udziału w świadczeniu usług
4.	usługobiorcą jest: ■ w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT – podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy o VAT, ■ w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, ■ w pozostałych przypadkach – podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4 ustawy o VAT
Warunek dotyczący tylko usług związanych z nieruchomościami	
5.	usługodawca nie jest w Polsce zarejestrowany jako podatnik VAT

2.2. Wyznaczenie daty powstania obowiązku podatkowego

Data powstania obowiązku podatkowego wyznacza okres rozliczeniowy (miesiąc lub kwartał), w którym należy wykazać czynność podlegającą opodatkowaniu w ewidencji VAT i sporządzanej na jej podstawie deklaracji VAT. Jeżeli więc z tytułu importu usługi obowiązek podatkowy powstał we wrześniu, to podatnik rozliczający VAT za okresy

eprasa.pl cf4c572924

miesięczne musi wykazać podatek należny z tego tytułu w deklaracji VAT za wrzesień składanej w terminie do 25 października. Ustalenie właściwego momentu, w którym powstaje obowiązek podatkowy, jest również istotne z tego powodu, że wpływa on na zastosowanie właściwego kursu waluty oraz termin odliczenia podatku naliczonego.

Dla importu usług przepisy o VAT nie regulują w sposób odrębny momentu powstania obowiązku podatkowego. W odniesieniu do większości usług nabytych od zagranicznych podatników, stanowiących import usług, obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych określonych przez art. 19a ust. 1 i 8 ustawy o VAT, czyli w dniu wykonania usługi lub w dniu otrzymania zapłaty przez świadczącego usługę, gdy nastąpiła ona przed wykonaniem usługi.

Mimo że może to być trudne do ustalenia dla wpłacającego, organy podatkowe uznają, iż dla momentu powstania obowiązku podatkowego znaczenie ma data uznania rachunku świadczącego usługę (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 stycznia 2019 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.211.2018.2.MS).

Wyjątkiem będą usługi ubezpieczeniowo-finansowe zwolnione z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 37–41 ustawy o VAT, których miejsce świadczenia jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT, a mimo to obowiązek podatkowy powstaje na zasadach szczególnych wskazanych w art. 19 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT, tj. z chwilą zapłaty.

Skoro moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu importu usług jest związany generalnie z datą wykonania usługi, to wymaga to również stosownego uwzględnienia regulacji określonych przez art. 19a ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że usługę uznaje się również za wykonaną:

- w przypadku usługi przyjmowanej częściowo (podzielnej w sensie gospodarczym) – w dniu wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT),
- w przypadku usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń – z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT),
- w przypadku usługi świadczonej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok (tj. przez okres przekraczający 12 kolejnych następujących po sobie miesięcy), dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń – z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT). Przyjmuje się, że przez rok należy rozumieć 12 kolejnych, następujących po sobie miesięcy.

Zgodnie z art. 19a ust. 2 ustawy o VAT w przypadku usługi przyjmowanej częściowo, dla której to części została określona zapłata, obowiązek podatkowy powstaje w dniu wykonania tej części usługi. Dotyczy to np. usług budowlanych.

Na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT w przypadku usług świadczonych w sposób ciągły datę powstania obowiązku podatkowego wyznacza ostatni dzień przyjętego przez strony okresu rozliczeniowego. Jeżeli w danym roku nie wyznaczono takiego

eprasa.pl cf4c572924

okresu, to za dzień wykonania usługi przyjmuje się ostatni dzień roku podatkowego, który dla celów VAT pokrywa się z rokiem kalendarzowym, gdy usługa jest świadczona dłużej niż rok. Jeśli natomiast usługa jest świadczona krócej niż rok i nie wyznaczono okresów rozliczeniowych, to obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej wykonania, chyba że wcześniej zostanie wpłacona zaliczka (więcej na ten temat zob. rozdział IV).

2.3. Ustalenie podstawy opodatkowania, kursu waluty i stawki podatku

W imporcie usług – zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 29a ust. 1 i 6 ustawy o VAT – podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać od usługobiorcy. Przy czym tak ustalona podstawa opodatkowania obejmuje także:

1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku;
2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Podstawa opodatkowania nie obejmuje natomiast rabatów, opustów, obniżek cen itp.

Przykład 97
Niemiecki kontrahent wykonał na rzecz polskiego podatnika usługę prawną, za którą wystawił fakturę z doliczonym niemieckim VAT (podatek ten został niesłusznie naliczony). Wartość faktury wyniosła 1190 euro (wartość netto + niemiecki VAT = = 1000 euro + 190 euro). Polski podatnik, zobowiązany do rozliczenia importu usługi, jako podstawę opodatkowania powinien przyjąć kwotę 1190 euro, po przeliczeniu na złote. Jest to bowiem należna usługodawcy kwota zapłaty, która obejmuje także podatek od wartości dodanej. Dopiero po ewentualnym skorygowaniu przez zagranicznego podatnika błędnie naliczonej kwoty niemieckiego podatku polski podatnik będzie mógł, w wyniku korekty podstawy opodatkowania, przyjąć kwotę 1000 euro, po przeliczeniu na złote.

Zgodnie z art. 30c ust. 1 ustawy o VAT podstawy opodatkowania z tytułu importu usług nie ustala się, w przypadku gdy wartość usługi została wliczona do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub wartość usługi, na podstawie odrębnych przepisów, zwiększa wartość celną importowanego towaru.

Faktury otrzymane od zagranicznych usługodawców zazwyczaj są wyrażone w walucie obcej, co wymaga ich przeliczenia na złote. Zasady przeliczania podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej na złote wynikają z art. 31a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Jednak w przypadku importu usług przyjmujemy kurs średni danej waluty ogłoszony przez NBP albo ostatni kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny

eprasa.pl cf4c572924

na ostatni dzień roboczy poprzedzający powstanie obowiązku podatkowego, niezależnie od tego, kiedy faktura została wystawiona (art. 31a ust. 1 ustawy o VAT).

Import usług, dla którego miejscem świadczenia jest terytorium Polski, podlega opodatkowaniu stawką podatku, która jest właściwa dla danej usługi na terytorium kraju.

2.4. Termin odliczenia podatku naliczonego z tytułu importu usługi

W przypadku świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT podatnikiem jest ich usługobiorca, kwotę podatku naliczonego stanowi kwota podatku należnego z tytułu importu usługi (art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. a ustawy o VAT). Jeśli zakup zagranicznej usługi służy wykonywaniu przez podatnika czynności opodatkowanych, to podatek należny „przekształca się" w podatek naliczony w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10b pkt 3 ustawy o VAT). Prawo do rozliczenia VAT naliczonego za okres powstania obowiązku podatkowego od importu usług jest uzależnione od uwzględnienia przez podatnika kwoty podatku należnego z tytułu tej transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek. Nie ma natomiast znaczenia, kiedy podatnik uwzględnił ten podatek.

Jeżeli nabywca zagranicznej usługi nie odliczy podatku naliczonego za okres rozliczeniowy, w którym – w związku z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku należnym – powstało prawo do odliczenia VAT, to może to również uczynić w deklaracji podatkowej złożonej za jeden z dwóch następnych kwartałów, gdy rozlicza się kwartalnie, albo trzech następnych miesięcy, gdy rozlicza się miesięcznie.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XIX

Procedury szczególne

(art. 115–120 ustawy o VAT)

1. Turystyka

Dla usług turystyki przepisy ustawy o VAT przewidują szczególną procedurę rozliczania VAT (art. 119 ustawy o VAT).

1.1. Ustalanie podstawy opodatkowania

Istotą szczególnego traktowania usług turystyki w ustawie o VAT jest zastosowanie wobec nich procedury VAT marża. Jak stanowi art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku.

Marża to różnica między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Jeżeli natomiast podatnik świadczy część usług we własnym zakresie (to znaczy nie nabywa ich od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty), wówczas mamy do czynienia z usługami własnymi, do których nie stosuje się szczególnych zasad opodatkowania od marży (art. 119 ust. 5 ustawy o VAT). W takim przypadku ustala się dwie podstawy opodatkowania – dla usługi opodatkowanej od marży i dla usług własnych opodatkowanych na zasadach ogólnych.

1.1.1. Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty

Ustalając podstawę opodatkowania, biura podróży muszą dokonać rozróżnienia między usługami turystyki (czyli tymi, które nabywają od innych podatników dla bezpo-

eprasa.pl cf4c572924

średniej korzyści turysty) oraz usługami własnymi (świadczonymi samodzielnie bądź nabywanymi od podmiotów niebędących podatnikami).

Ustawodawca, używając sformułowania „w szczególności", jedynie przykładowo wskazuje na rodzaje usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty. Nie wprowadził on natomiast do ustawy o VAT stosownej definicji w tym zakresie. W konsekwencji, jak słusznie orzekł WSA w Warszawie w wyroku z 26 marca 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2272/08), skoro ustawa o VAT nie określa jednoznacznie, jakiego rodzaju usługi są usługami nabywanymi dla bezpośredniej korzyści turysty, to należy przyjąć, iż jedynie nabycie tych usług i towarów, które zaspokajają podstawowe potrzeby podróżnych w trakcie wycieczki oraz uprzyjemniają czas spędzony podczas wycieczki, będzie w przypadku wykonywania usług turystyki stanowić element kalkulacyjny do określenia marży.

Ponadto należy pamiętać, że do towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty można zaliczyć jedynie te towary i usługi, które biuro podróży nabywa od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, ale które nie stanowią „elementów składowych" świadczenia usługi własnej. Innymi słowy, towary i usługi nabywane dla bezpośredniej korzyści turysty to takie, których konsumpcja jest dokonywana bezpośrednio przez turystę.

Po tym, jak biuro podróży dokona już podziału na usługi turystyki oraz usługi własne (oczywiście nie zawsze muszą wystąpić oba rodzaje usług), musi dla obu kategorii czynności określić oddzielne podstawy opodatkowania i odpowiednio je rozliczyć.

Usługi dla bezpośredniej korzyści turysty to usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie (art. 119 ust. 2 ustawy o VAT).

1.1.2. Usługi własne

W praktyce często jest jednak tak, że określona jest łączna cena za wycieczkę i wcale niełatwo stwierdzić, jakie kwoty przypadają na usługi turystyki, a jakie na usługi własne. Ustawa o VAT nie zawiera żadnych wskazówek w tym względzie. Wyjaśnienie tej kwestii jest bardzo niechętnie podejmowane przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych. Twierdzą one, że podatnicy powinni samodzielnie określić podstawy opodatkowania dla obu kategorii usług.

Usługi własne są odpłatne. W konsekwencji można twierdzić, że zawarte w art. 119 ust. 5 ustawy o VAT odesłanie do art. 29a tej ustawy oznacza *de facto* odesłanie do ust. 1 tego przepisu, tj. do ogólnej zasady ustalania podstawy opodatkowania, którą jest kwota należności otrzymywana od nabywcy. Innymi słowy, biura podróży powinny samodzielnie, według własnego uznania, określić, po jakich cenach odsprzedają usługi nabywane od innych podatników oraz po jakich świadczą usługi własne. Nie ma klarownych przesłanek, aby akurat biurom podróży kazać działać inaczej niż innym podatnikom i odmówić im dowolności w kształtowaniu cen i tym samym wartości podstaw opodatkowania poszczególnych świadczeń.

eprasa.pl cf4c572924

1.2. Ewidencja usług turystycznych

Konieczność oddzielnego określania podstaw opodatkowania dla usług turystyki oraz dla usług własnych oznacza obowiązek prowadzenia przez biura podróży odpowiedniej ewidencji.

Zgodnie z art. 119 ust. 3a ustawy o VAT biura podróży świadczące usługi turystyki są obowiązane prowadzić ewidencję z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty. Podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne (art. 119 ust. 6 ustawy o VAT).

1.3. Prawo do odliczenia VAT przez podatników świadczących usługi turystyki

Podatnikom rozliczającym usługi turystyki według procedury VAT marża nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty (art. 119 ust. 4 ustawy o VAT). Ograniczenie to jest logiczne. Skoro bowiem biura podróży, na zasadzie pewnego rodzaju uprzywilejowania, wykazują VAT należny jedynie od marży (a nie od całej kwoty należnej od turysty), nie mogą być jednocześnie uprawnione do odliczania VAT naliczonego w tym zakresie.

Jak widać, nie ma zatem podstaw do jednoczesnego stosowania procedury VAT marża i odliczania podatku naliczonego.

Należy przy tym pamiętać, że brak prawa do odliczenia VAT od towarów i usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty (czyli w zakresie, w jakim stosujemy procedurę VAT marża) w żadnym przypadku nie wpływa na odliczanie podatku od innych wydatków ponoszonych przez biura podróży, zarówno tych bezpośrednio służących wykonywaniu usług własnych (rozliczanych na zasadach ogólnych), jak i wszelkich innych wydatków związanych z całokształtem działalności opodatkowanej. Od tych wydatków odliczamy VAT na zasadach ogólnych.

1.4. Obowiązek podatkowy dla usług turystyki

Obowiązek podatkowy dotyczący usług turystyki powstaje na zasadach ogólnych, a więc stosownie do art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, z chwilą ich wykonania (za który to moment uważa się w praktyce zasadniczo moment powrotu turystów z wycieczki). Jeżeli przed wykonaniem usługi turystycznej otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Potwierdził to TSUE (zob. wyrok TSUE z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-422/17).

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 98
W styczniu biuro podróży otrzymało zaliczkę w kwocie 800 zł na poczet usługi turystyki (zagranicznej wycieczki) składającej się wyłącznie z towarów i usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a więc w całości opodatkowanej w procedurze marży. Spowodowało to powstanie w styczniu obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia tej usługi turystyki (w części odpowiadającej kwocie zaliczki).

W takim przypadku kwota marży zawarta w otrzymywanej zaliczce na poczet usługi turystyki opodatkowanej według tej szczególnej procedury powinna zostać oszacowana. Podstawę opodatkowania stanowi wtedy odpowiadająca kwocie zaliczki (tj. udziałowi zaliczki w całkowitej cenie usługi turystyki, na poczet której została pobrana zaliczka) różnica pomiędzy kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a:

- faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty – jeżeli podatnik w momencie otrzymania zaliczki poniósł całość tych kosztów, albo
- przewidywanymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty – w przeciwnym razie.

Konsekwencją szacowania przewidywanych kosztów usług turystyki jest przy tym często konieczność korygowania obliczonej w związku z otrzymaniem zaliczki marży netto oraz kwoty podatku od marży. Z wyroku Trybunału z 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-422/17 wynika, że korekta taka powinna być rozliczana wstecznie.

1.5. Stawka podatku dla usług turystycznych

Usługi turystyki podlegają zasadniczo opodatkowaniu według podstawowej stawki VAT, która wynosi obecnie 23% (z wyjątkiem usług turystyki wykonywanych poza terytorium Wspólnoty). Tą stawką są opodatkowane wszystkie usługi wchodzące w skład świadczenia.

Inaczej będzie natomiast w przypadku oferowanych przez biura podróży wycieczek składających się jednocześnie z usług turystyki oraz usług własnych. Z art. 119 ust. 5 ustawy o VAT wynika, że należy wówczas oddzielnie ustalić podstawy opodatkowania dla obu rodzajów usług. W tym przypadku do usług własnych można stosować stawki właściwe dla tego rodzaju usług, np. do transportu pasażerskiego stawkę 8%.

Zgodnie z art. 119 ust. 7 ustawy o VAT usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium UE. Jeśli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium UE, jak i poza nim, to stawkę 0% stosuje się tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Wspólnoty.

eprasa.pl cf4c572924

Pewne wątpliwości może budzić to, czy ustalając, które to usługi „są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej", należy posłużyć się rzeczywistym miejscem ich wykonania/zrealizowania (np. ustalić, przez jakie terytorium przebiega transport, gdzie ma miejsce wstęp do muzeum), czy też przewidzianymi w art. 28a–28o ustawy o VAT „podatkowymi" zasadami określania miejsca świadczenia/opodatkowania usług. Mając na uwadze wykładnię celowościową i systemową, tj. uwzględniając ideę procedury VAT marża, bez wątpienia należy się opowiedzieć za pierwszą opcją, tj. miejscem faktycznego wykonania danej usługi.

Ponadto, jak stanowi art. 119 ust. 9 ustawy o VAT, zasady te stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Wspólnoty. Ustawa o VAT nie precyzuje, o jakie dokumenty chodzi. Należy zatem uznać, że podatnicy mają dowolność w tym względzie.

1.6. Zakup usług za granicą

Biura podróży organizujące wycieczki zagraniczne nabywają większość elementów składowych tych świadczeń właśnie za granicą. Jeżeli polskie biuro podróży nabywa od podmiotu zagranicznego (np. zagranicznego biura podróży) usługę turystyki, tj. kompleksowy pakiet wycieczkowy spełniający przesłanki opodatkowania go procedurą VAT marża w tym innym państwie, to do importu usług w Polsce nie dojdzie.

Jak wynika bowiem z treści przywołanego art. 28n ustawy o VAT, usługi te będą opodatkowane w państwie siedziby zagranicznego biura podróży. Inaczej będzie, gdy polskie biuro podróży nabywa od podmiotu zagranicznego pojedyncze świadczenia, które same w sobie nie są usługami turystyki. Może to dotyczyć przykładowo usług transportu od zagranicznej firmy transportowej albo ubezpieczenia od zagranicznego ubezpieczyciela. W takim przypadku zastosowanie znajdą zasady określania miejsca świadczenia usług przewidziane w art. 28a–28m ustawy o VAT. Może się zatem zdarzyć, że polskie biuro będzie zmuszone rozliczyć import usług, choć pewnie w większości przypadków, ze względu na charakter nabywanych usług (w szczególności zakwaterowanie, wyżywienie, rekreacja – a więc usługi związane z miejscem, w którym są wykonywane), taka konieczność nie wystąpi.

Gdy podatnik jest zobowiązany do rozliczenia importu, VAT należny uwzględnia przy ustalaniu marży (zob. wyrok NSA z 16 października 2012 r., sygn. akt I FSK 1950/11).

1.7. Fakturowanie usług turystycznych

Stosowanie procedury VAT marża do usług turystyki wiąże się także z wystawianiem szczególnego rodzaju faktur. Zawierają one mniej elementów niż standardowe faktury, w szczególności w zakresie danych dotyczących podatku, co ma zasadniczo związek z tym, że od faktur dokumentujących usługi turystyki i tak nie można odliczać VAT (więcej na ten temat – zob. rozdział X pkt 5.3).

eprasa.pl cf4c572924

Natomiast w zakresie terminów wystawiania faktur i faktur zaliczkowych dokumentujących usługi turystyki obowiązują zasady ogólne. Faktury te należy wystawić nie później niż 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu wykonania usługi lub odpowiednio otrzymania zaliczki, ale jednocześnie nie wcześniej niż 60 dni przed tymi zdarzeniami. Gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności, obowiązek wystawienia faktury istnieje tylko wówczas, gdy wystąpi ona z takim żądaniem w terminie trzech miesięcy liczonych od końca miesiąca, w którym wykonano usługę.

1.8. Marża ujemna

W praktyce może się zdarzyć, że w danym okresie rozliczeniowym nie każda ze sprzedanych przez biuro podróży wycieczek przyniesie dodatnią marżę. Ze względu na sezonowość i konkurencję w branży niektóre wycieczki są sprzedawane „poniżej kosztów". Pojawia się zatem pytanie, jak tego typu ewentualną sytuację ująć w rozliczeniach VAT?

Na podstawie art. 119 ustawy o VAT, świadcząc usługi turystyki, podatnik może przy rozliczaniu podatku w danym okresie rozliczeniowym kwoty marż ujemnych rozliczyć z marżami dodatnimi (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 8 grudnia 2015 r., sygn. PT2.810.3.2015.EPT.403).

W ewidencji wykazuje się ujemną podstawę opodatkowania i kwotę podatku 0 zł. Następnie podatek jest liczony od sumy marż netto. Gdy kwota ta jest ujemna, podatek wynosi 0.

2. Towary używane

Podstawą opodatkowania może być marża pomniejszona o VAT, gdy przedmiotem sprzedaży jest towar używany (art. 120 ust. 4 ustawy o VAT). Marżę obliczamy jako różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia. W art. 120 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT została określona definicja towarów używanych.

Towary używane – to ruchome dobra materialne nadające się do dalszego użytku w ich aktualnym stanie lub po naprawie, inne niż określone w art. 120 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o VAT oraz inne niż metale szlachetne lub kamienie szlachetne (CN 7102, 7103, 7106, 7108, 7110, 7112).

Ponadto sprzedawany towar używany musi być nabyty od jednej z wymienionych osób:

1) osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niebędącej podatnikiem VAT lub niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej;

eprasa.pl cf4c572924

2) podatników VAT, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 2 lub art. 113;
   Sprzedawca nie może zastosować procedury marży przy sprzedaży samochodu, gdy został zakupiony z zastosowaniem zwolnienia, które było przewidziane do 31 marca 2014 r. w § 3 pkt 20 rozporządzenia w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. Możliwość tę wykluczył również Trybunał Sprawiedliwości UE, który wyrokiem z 19 lipca 2012 r. w sprawie Bawaria Motors Sp. z o.o. (sygn. akt C-160/11) odmówił prawa do zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży w przypadku, gdy używany samochód został nabyty od podatnika, który we wcześniejszej fazie obrotu dokonał częściowego odliczenia VAT.
3) podatników, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana od marży;
4) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była zwolniona od podatku na zasadach odpowiadających regulacjom zawartym w art. 43 ust. 1 pkt 2, art. 113 lub art. 113a ustawy o VAT;
5) podatników podatku od wartości dodanej, jeżeli dostawa tych towarów była opodatkowana podatkiem od wartości dodanej od marży, a nabywca posiada dokumenty jednoznacznie potwierdzające nabycie towarów na tych zasadach.

Gdy podatnik nabywa towar od podatników wymienionych w pkt 1–5, nie może odliczyć VAT od zakupu, gdyż albo sprzedaż nie podlega VAT, albo VAT nie jest naliczany.

Jeśli występuje przypadek wskazany w pkt 5, należy pamiętać, co podkreślił NSA w wyroku z 19 października 2012 r. (sygn. akt I FSK 2015/11), że warunkiem opodatkowania danej transakcji „marżą" jest posiadanie przez podatnika dokumentów „jednoznacznie potwierdzających nabycie towarów na tych zasadach", tj. w systemie VAT marża. Innymi słowy to, czy transakcja zostanie opodatkowana w tym systemie, zależy od należytego udokumentowania, że dostawa kontrahenta zagranicznego także została opodatkowana w tym systemie, tj. „marżą". Otrzymana faktura musi posiadać oznaczenia, jakie są przewidziane dla faktur VAT marża w krajach UE.

Ustawodawca przewidział jeszcze jeden warunek. A mianowicie towar musiał być kupiony w celu dalszej odsprzedaży. Należy jednak podkreślić, że organy podatkowe uznają, iż podatnik może zastosować procedurę marży, gdy kupił np. samochód i wprowadzi go do ewidencji środków trwałych, z zamiarem, że gdy ten samochód nie będzie już wykorzystywany w działalności, to go odsprzeda. Oznacza to *de facto*, że każda sprzedaż towaru używanego wprowadzonego do ewidencji środków trwałych może być opodatkowana od marży, gdy są spełnione pozostałe warunki. Potwierdził to m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 4 kwietnia 2016 r. (sygn. ILPP2/4512-1-57/16-2/AK) oraz w piśmie z 13 stycznia 2017 r. (sygn. 3063-ILPP2-3.4512.165.2016.1.ZD).

Ponadto sprzedaż używanych części samochodowych pochodzących z samochodów nabytych na warunkach określonych w art. 120 ust. 10 ustawy o VAT może być opodatkowana od marży. Stanowisko to potwierdził wyrok TSUE z 18 stycznia 2017 r. w sprawie C-471/15.

eprasa.pl cf4c572924

2.1. Zaewidencjonowanie sprzedaży opodatkowanej od marży w JPK_V7

Podatnicy stosujący procedurę opodatkowania marży do dostaw towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT wykazują, co do zasady:

1) w polach dotyczących właściwej stawki VAT – podstawę opodatkowania (tj. kwotę marży pomniejszoną o podatek należny) i jednostkową kwotę podatku na podstawie faktycznego dokumentu sprzedaży, ze wskazaniem stosowanej procedury (poprzez wpisanie wartości 1 w polu MR_UZ), z podaniem danych kontrahenta oraz daty i numeru dokumentu sprzedaży;
2) w polu SprzedazVAT_Marza – łączne kwoty brutto.

W sytuacji gdy dana sprzedaż towaru używanego została zaewidencjonowana na kasie rejestrującej oraz w tym samym okresie rozliczeniowym do tej sprzedaży została wystawiona faktura VAT marża, zalecanym przez MF sposobem prezentowania danych dla tak udokumentowanej sprzedaży jest dokonanie dwóch zapisów. Pierwszego zapisu należy dokonać w oparciu o dokument wewnętrzny, gdzie podstawą zapisu będą dane wynikające z wystawionego paragonu fiskalnego. Zapis ten zawiera podstawę opodatkowania (marżę pomniejszoną o podatek należny) i podatek należny, wykazane w polach właściwych dla sprzedaży według stawek podatkowych, oraz w polu SprzedazVAT_Marza wartość sprzedaży brutto tego towaru używanego. Drugim zapisem, informacyjnym, należy wykazać wystawioną do tej sprzedaży fakturę i oznaczyć ją znacznikiem FP. Zapis ten prezentuje wyłącznie wartość sprzedaży brutto tego towaru używanego, wykazaną w polu SprzedazVAT_Marza.

Dopuszczalne jest również krótsze rozwiązanie, opierające się na jednym zapisie. W tym przypadku zapisu należy dokonać w oparciu o wystawioną fakturę VAT marża, uzupełniając zapis o dane obejmujące podstawę opodatkowania (marżę pomniejszoną o należny podatek) i podatek należny od sprzedaży, wykazane w polach właściwych dla sprzedaży według stawek podatkowych. Ponadto w polu SprzedazVAT_Marza należy wykazać całkowitą kwotę wynikającą z wystawionej faktury VAT marża. W tym przypadku nie ma potrzeby oznaczać tej faktury znacznikiem „FP" oraz dodatkowo prezentować zapisów z kasy rejestrującej, dotyczących tej transakcji.

Dodatkowo w JPK_VAT dla każdego ze wskazanych zapisów dotyczących sprzedaży należy zastosować oznaczenie „MR_UZ", a do zapisów odnoszących się do faktur VAT marża – właściwe oznaczenia GTU, jeżeli wystąpią.

Ponadto faktury VAT marża wystawione w KSeF oznaczamy numerem KSeF. Gdy przed wysłaniem JPK_V7 nie uzyskamy numeru, stosujemy kod DI (tryb offline24). Natomiast faktury wystawione poza systemem oznaczamy kodem BFK.

eprasa.pl cf4c572924

3. Rolnictwo

Zakup produktów rolnych oraz usług rolniczych od rolnika ryczałtowego podlega szczególnej procedurze, która służy przede wszystkim uproszczeniu zasad rozliczania tych transakcji w VAT. Uproszczenie to przejawia się m.in. w tym, że to nie sprzedawca (rolnik ryczałtowy), lecz nabywca wystawia fakturę, która dokumentuje transakcję.

Rolnikowi ryczałtowemu, który dokonał dostawy produktów rolnych dla czynnego podatnika VAT, przysługuje tzw. zryczałtowany zwrot podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy, pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

Zasady dokumentowania i rozliczania VAT od transakcji między czynnym podatnikiem VAT a rolnikiem ryczałtowym zostały szczegółowo określone w art. 115–118 ustawy o VAT.

3.1. Dokumentowanie sprzedaży rolnika przez nabywcę

Od 1 kwietnia 2026 r. faktury VAT RR, czyli dokumenty potwierdzające nabycie produktów rolnych oraz usług rolniczych od rolników ryczałtowych (rolników korzystających ze zwolnienia od VAT), mogą być wystawiane w formie:

- papierowej albo
- elektronicznej „zwykłej", za zgodą rolnika, gdy on i kupujący posiadają kwalifikowane podpisy elektroniczne, albo
- ustrukturyzowanej, gdy rolnik upoważni kupującego w KSeF.

Aby nabywca produktów rolnych mógł wystawiać faktury VAT RR i faktury VAT RR KOREKTA w KSeF, dostawca (rolnik ryczałtowy) musi wyrazić na to zgodę. Wskazanie przez rolnika ryczałtowego w KSeF nabywcy produktów rolnych jako uprawnionego do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA zobowiązuje go, do czasu odwołania tego wskazania, do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA przy użyciu KSeF (art. 116 ust. 3i ustawy VAT). Obowiązek ten nie dotyczy wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA w okresie trwania awarii KSeF, o której poinformował MF w BIP (art. 106ne ust. 1 ustawy o VAT) albo awarii całkowitej (art.106ne ust. 3 ustawy o VAT), albo niedostępności systemu, o której mowa w art. 106ne ust. 4 ustawy o VAT.

Rolnik ryczałtowy posiada w KSeF pełny zakres uprawnień właścicielskich (nadanych mu automatycznie przez system), w tym m.in. uprawnienie do zarządzania uprawnieniami w KSeF. Uprawnienie to umożliwia rolnikowi ryczałtowemu (samodzielnie lub np. przez osobę, której rolnik nadał uprawnienie do zarządzania uprawnieniami w jego imieniu) wskazanie nabywców produktów rolnych (podatników VAT czynnych), którzy będą wystawiać faktury VAT RR przy użyciu KSeF.

3.1.1. Elementy faktury VAT RR

Obowiązkowe elementy faktury VAT RR reguluje art. 116 ust. 2 ustawy o VAT. Przepis ten pozostał praktycznie bez zmian, gdyż dostosowano go do wymagań KSeF. Gdy fak-

eprasa.pl cf4c572924

tury VAT RR będą wystawiane poza KSeF w formie papierowej lub „zwykłej" elektronicznej, nic w tym zakresie się nie zmieni.

Do wystawiania faktur VAT RR służy struktura (1), która tak jak struktura FA(3) zawiera zarówno elementy obowiązkowe, jak i fakultatywne. Ustawodawca w art. 116 ust. 2 ustawy o VAT zmienił wykaz obowiązkowych elementów faktur VAT RR wystawianych w KSeF. Nie zawierają one obecnie:

- podpisów rolnika i nabywcy produktów lub usług (art. 116 ust. 5a ustawy o VAT),
- oświadczenia rolnika o jego statusie jako podatnika zwolnionego z VAT,

tak jak faktura papierowa lub elektroniczna nieprzesyłana do KSeF.

Natomiast zamiast numeru PESEL rolnika faktury wystawione w KSeF muszą zawierać jego NIP (art. 116 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT).

Elementem faktury VAT RR jest zasadniczo oświadczenie rolnika o jego statusie podatnika zwolnionego z VAT. Tak pozostało, tylko że w przypadku faktur VAT RR wystawianych w KSeF oświadczenie jest składane tylko raz – z chwilą wskazania przez rolnika ryczałtowego w KSeF nabywcy produktów rolnych jako uprawnionego do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA w KSeF. Nadanie uprawnienia do wystawiania faktur VAT RR danemu nabywcy wymaga zaakceptowania oświadczenia o posiadaniu statusu rolnika ryczałtowego korzystającego ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

3.1.2. Kwoty na fakturze VAT RR

Ustawodawca w art. 116 ust. 2a ustawy o VAT uregulował również, jak wykazywać kwoty na fakturze VAT RR i przeliczać je na złote, gdy rozliczenie odbywa się w innej walucie. Zasady te obowiązują niezależnie od formy wystawienia faktury VAT RR. I tutaj również warunki są surowsze niż w przypadku normalnych faktur. Nie tylko kwota zryczałtowanego zwrotu podatku musi być wykazana w złotych, ale również kwota należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, czyli kwota brutto.

WAŻNE! Od 1 kwietnia 2026 r. kwota zryczałtowanego zwrotu oraz kwota brutto do zapłaty muszą być wykazane w złotych.

Nic nie stoi jednak na przeszkodzie, aby wykazywać te kwoty zarówno w złotych, jak i w walucie obcej.

Tak jak w przypadku pozostałych faktur kwoty na fakturze VAT RR zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki od 0,5 grosza zaokrągla się do 1 grosza.

W art. 116 ust. 2b ustawy o VAT uregulowano odrębnie zasady przeliczania tych kwot na złote. Wynika z nich, że kwoty należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego

eprasa.pl cf4c572924

zwrotu podatku oraz kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku wyrażone w walucie obcej wykazuje się w złotych przy zastosowaniu:

1) kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień dokonania nabycia, a w przypadku zawarcia umowy dotyczącej dostawy produktów rolnych, wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc – na ostatni dzień roboczy poprzedzający ostatni dzień miesiąca, w którym były dokonywane nabycia, albo
2) ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień dokonania nabycia, a w przypadku zawarcia umowy dotyczącej dostawy produktów rolnych, wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc – na ostatni dzień poprzedzający ostatni dzień miesiąca, w którym były dokonywane nabycia, przy czym w takim przypadku waluty inne niż euro przelicza się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Przykład 99
Rolnik zawarł umowę o dostawy ciągłe na okres roku. Rozliczenie następuje w euro i rozliczenie odbywa się co miesiąc. Do przeliczenia euro na złote za kwiecień nabywca przyjmie kurs z 29 kwietnia 2026 r.

3.1.3. Terminy wystawiania faktur VAT RR

Od 1 kwietnia 2026 r. niezależnie od tego, czy faktura VAT RR jest wystawiana w KSeF, czy nie, ustawodawca określił odrębne terminy wystawiania tych faktur. Fakturę VAT RR trzeba wystawić nie później niż:

- 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonywane były dostawy – w przypadku zawarcia umowy dotyczącej dostawy produktów rolnych wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc (art. 116 ust. 5c ustawy o VAT);
- 7 dnia od dnia nabycia produktów rolnych – w pozostałych przypadkach (art. 116 ust. 5b ustawy o VAT).

Przykład 100
Spółka A zakupiła 5 czerwca od rolnika ryczałtowego 10 ton zboża. Spółka wystawia fakturę VAT RR. Powinna to zrobić do 12 czerwca 2026 r.
Rolnik ryczałtowy ma podpisaną umowę na dostawy mleka w 2026 r. Zgodnie z umową rozlicza się ze spółką miesięczne. Za maj spółka będzie musiała wystawić fakturę VAT RR do 8 czerwca 2026 r., gdyż 7 czerwca przypada w niedzielę.

Termin wystawiania faktur VAT RR został pierwszy raz uregulowany w ustawie o VAT i jest o wiele krótszy niż termin wystawiania normalnych faktur. Nabywcy produktów

eprasa.pl cf4c572924

rolnych muszą o tym pamiętać, aby nie zostali ukarani za nieterminowe wystawianie faktur.

3.1.4. Faktury korygujące VAT RR KOREKTA

Od 1 kwietnia 2026 r. zostały także uregulowane w art. 116 ust. 5d–5h ustawy o VAT zasady korygowania faktur VAT RR.

Nabywca produktów rolnych wystawi fakturę VAT RR KOREKTA w czterech przypadkach, gdy po wystawieniu faktury VAT RR:

1) wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku lub kwota zryczałtowanego zwrotu podatku wskazana na fakturze VAT RR uległy zmianie,
2) dokonano zwrotu produktów rolnych,
3) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty,
4) stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury VAT RR.

Inaczej niż w przypadku zwykłych faktur korygujących ustawodawca uregulował termin wystawiania faktur korygujących faktury VAT RR, wskazując, że ust. 5b stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że fakturę VAT RR KOREKTA należy wystawić nie później niż 7 dnia od dnia, w którym stwierdzono wskazane zdarzenia, np. dokonano zwrotu towarów.

Od 1 kwietnia 2026 r. uregulowane zostały również terminy rozliczania przez nabywców produktów rolnych faktur VAT RR KOREKTA (art. 116 ust. 6a–6d ustawy o VAT).

Rozliczenie faktur korygujących in minus. Jeżeli w wyniku wystawienia faktury korygującej ulegnie obniżeniu kwota zryczałtowanego zwrotu podatku, nabywca produktów rolnych będzie obowiązany do odpowiedniego zmniejszenia kwoty podatku naliczonego o kwotę korekty:

1) w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym rolnik ryczałtowy dokonał zwrotu tej kwoty ze swojego rachunku bankowego lub z rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem – w przypadku zwrotu całości lub części tej kwoty przez rolnika ryczałtowego;
   Rolnik w poleceniu przelewu powinien wpisać numer i datę wystawienia faktury VAT RR KOREKTA. Ponieważ w tym przypadku art. 116 ust. 7 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio, za datę dokonania zwrotu całości lub części zapłaty uważa się datę wydania dyspozycji przekazania środków finansowych na rachunek bankowy nabywcy lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana.
2) w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym nabywca produktów rolnych wystawił fakturę VAT RR KOREKTA – w przypadku gdy korekta nie wpływa na zmianę wartości nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku (art. 116 ust. 6a ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Drugi przypadek ma zastosowanie, gdy nie zmienia się kwota brutto, czyli kwota należna rolnikowi, ale błędnie ustalono kwotę zryczałtowanego zwrotu.

Rozliczenie faktur korygujących in plus. Jeżeli w wyniku wystawienia faktury korygującej ulegnie podwyższeniu kwota zryczałtowanego zwrotu podatku, nabywca produktów rolnych będzie miał prawo do odpowiedniego zwiększenia kwoty podatku naliczonego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonał zapłaty tej kwoty na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem.

Dokumenty stwierdzające dokonanie zwrotu lub zapłaty powinny zawierać numer i datę wystawienia faktury VAT RR KOREKTA, a za datę zapłaty rolnikowi uznaje się dzień wydania dyspozycji przekazania środków finansowych na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, jeżeli dyspozycja ta została zrealizowana.

3.2. Rozliczenie VAT określonego na fakturze VAT RR

Podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne oraz usługi rolnicze od rolnika ryczałtowego ma obowiązek wypłacenia rolnikowi kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku według 7% stawki VAT.

Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku stanowi obciążenie dla nabywcy. Dlatego przepisy ustawy o VAT, zapewniając realizację zasady neutralności, zrównują to obciążenie w postaci wypłaconej kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku z podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu (art. 86 ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT), o ile nabyte produkty rolne lub usługi rolnicze są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności opodatkowanych.

Ustawodawca zdefiniował pojęcie produktów rolnych i usług rolniczych w art. 2 pkt 20 i 21 ustawy o VAT.

Produkty rolne – rozumie się przez to towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy o PIT, czyli przetworzone w sposób inny niż przemysłowy produkty roślinne i zwierzęce, z wyjątkiem produktów uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej, spełniających warunki wskazane w wymienionych przepisach, oraz produktów opodatkowanych akcyzą, których sprzedaż jest klasyfikowana jako przychód z innych źródeł. Za produkt roślinny pochodzący z własnej uprawy uważa się również mąkę, kaszę, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.

Usługi rolnicze – rozumie się przez to:

– usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),

eprasa.pl cf4c572924

– usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
– usługi wspomagające rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
– wynajem oraz dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

Nabywca produktów rolnych posiadający status czynnego podatnika VAT ma obowiązek wykazania w fakturze VAT RR kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku według stawki 7% bez względu na to, czy przysługuje mu z tego tytułu, czy też nie przysługuje, prawo do odliczenia podatku naliczonego. Brak prawa do odliczenia podatku naliczonego u nabywcy nie może pozbawić rolnika ryczałtowego prawa do otrzymania zryczałtowanego zwrotu podatku, jeśli nabywca ten jest czynnym podatnikiem VAT.

Zasady rozliczania przez nabywcę podatku określonego na wystawionej fakturze VAT RR zostały określone przez art. 116 ust. 6 ustawy o VAT. Wynika z niego, że zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano jego zapłaty, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną;
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem;
- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane: numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo numer identyfikujący taką fakturę w KSeF – w przypadku wystawienia faktury w trybie online lub offline24 albo na fakturze potwierdzającej nabycie produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Podatnik nabywający produkty rolne, w przypadku spełnienia wszystkich wskazanych wcześniej warunków odliczenia, wykazuje kwotę zapłaconego rolnikowi zryczałtowanego zwrotu podatku w deklaracji VAT jako podatek naliczony. Nie rozlicza on z tego tytułu podatku należnego (mimo że to on wystawił fakturę VAT RR). W tej transakcji podatek należny nie występuje, tzn. nie rozlicza go ani rolnik ryczałtowy, ani nabywca.

Jeśli natomiast nabywcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku określonego w fakturze VAT RR, np. z powodu niespełnienia warunków określonych w art. 116 ust. 6 ustawy o VAT lub ze względu na brak związku zakupu z czynnościami opodatkowanymi, wówczas kwota tego podatku wykazana w fakturze VAT RR (i zapłacona rolnikowi ryczałtowemu) nie zostanie uwzględniona w deklaracji VAT jako kwota podatku naliczonego.

eprasa.pl cf4c572924

Przykład 101
Rolnik ryczałtowy dokonał dostawy pomidorów pochodzących z jego własnego gospodarstwa rolnego dla nabywcy, który jest czynnym podatnikiem VAT. W dniu dostawy nabywca wypłacił do rąk rolnika ryczałtowego należność za dostarczone pomidory. Wypłacona należność powinna obejmować także kwotę zryczałtowanego zwrotu VAT według stawki 7%. Mimo że nabywcy nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia wypłaconej kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku, ponieważ nie został spełniony warunek zapłaty należności na rachunek bankowy rolnika, to brak prawa do odliczenia podatku naliczonego nie może pozbawić rolnika ryczałtowego prawa do otrzymania kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku. Kwota tego podatku powinna zostać również wykazana w wystawionej fakturze VAT RR.

Termin rozliczenia faktur VAT RR przez nabywców produktów rolnych pozostał bez zmian (art. 116 ust. 6 ustawy o VAT). Dotychczasowe zasady dotyczą wszystkich faktur VAT RR niezależnie od ich formy.

Doprecyzowano tylko, jakie informacje powinny się znaleźć w poleceniu przelewu, gdy faktura będzie wystawiana w KSeF. Jest to numer KSeF, gdy zapłata następuje po wystawieniu faktury.

Utrzymano również wyjątki od zasady, że zapłata powinna być dokonana na rachunek bankowy rolnika. W tym zakresie nie wprowadzono zmian.

3.2.1. Pomyłki w dokumencie zapłaty

Z art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT wynika, że dokument stwierdzający zapłatę należności za towary dostarczone przez rolnika ryczałtowego powinien zawierać numer i datę wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo numer identyfikujący taką fakturę w KSeF. Organy podatkowe dopuszczają sytuację, w której na dokumencie zapłaty brakuje albo numeru faktury, albo daty jej wystawienia (zob. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15 marca 2019 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.42.2019.2.JG). Wówczas uznają, że nabywca nie traci z tego powodu prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli jednak w dokumencie zapłaty brakuje obu tych danych, wobec czego nie można powiązać zapłaty dokonanej przez nabywcę z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych, wówczas prawo to zostaje wyłączone. W przypadku wystawienia faktur w KSeF, w poleceniu przelewu podajemy numer KSeF.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku braku na dokumencie zapłaty jedynie daty wystawienia faktury, przy spełnieniu pozostałych warunków odliczenia określonych przez art. 116 ust. 6 ustawy o VAT, w tym gdy podano numer takiej faktury pozwalający na jednoznaczne przyporządkowanie dokumentu zapłaty do konkretnej transakcji określonej w tej fakturze i zweryfikowanie terminowości dokonania tej zapłaty, potwierdził także NSA w wyroku z 11 marca 2010 r. (sygn. akt I FSK 267/09).

eprasa.pl cf4c572924

3.2.2. Rozliczenie podatku naliczonego, gdy zapłata następuje w ratach

Podatnik nabywający produkty rolne ma prawo do odliczenia uiszczonych kwot zryczałtowanego zwrotu podatku zawartego w racie należności przekazanej na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Takie stanowisko wyraził m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 28 lutego 2019 r. (sygn. 0114-KDIP1--3.4012.79.2019.1.JG).

Dlatego podatnik nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego, który na podstawie zawartej umowy zapłatę za dokonane zakupy uiszcza w ratach, ma prawo do zwiększenia podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku za okres, w którym przekazał na rachunek bankowy rolnika poszczególne raty należności. Odliczenie zryczałtowanej kwoty podatku, która „przypada" na częściową zapłatę, musi spełniać pozostałe warunki wynikające z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT.

3.2.3. Przekazanie należności na rachunek podmiotu, z którym rolnik zawarł umowę o przelew wierzytelności

Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, jeśli zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego (art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT). W ten sposób ustawodawca sformułował czytelny warunek odliczenia podatku naliczonego odnoszący się do sposobu przekazania należności dla rolnika ryczałtowego. Zapłata musi nastąpić na jego rachunek bankowy. Nabywca produktów rolnych, przekazujący pieniądze na rachunek podmiotu, z którym rolnik ryczałtowy zawarł umowę o przelew wierzytelności, nie będzie miał prawa do odliczenia VAT zawartego w fakturach VAT RR, których dotyczyła ta umowa. Takie stanowisko zajmują organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora KIS z 9 kwietnia 2018 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.71.2018.2.ALN, oraz z 11 czerwca 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.438.2025.1.KP). Wydają korzystne rozstrzygnięcia dopiero, gdy podatnik zaskarży wyrok do sądu (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 stycznia 2024 r., sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.71.2018.12.ALN).

Sądy przyznają prawo do odliczenia w takim przypadku (zob. wyrok NSA z 28 maja 2021 r., sygn. akt I FSK 1190/18):

NSA *Zwrot „potrącenia, jeżeli wynikają z innych ustaw", którym posłużono się w art. 116 ust. 9a ustawy o podatku od towarów i usług dotyczy wszystkich potrąceń wzajemnych należności, wynikających z umów opartych między innymi na ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Co jednak istotne mając na uwadze zasadę neutralności i proporcjonalności, przez należności za towary i usługi dostarczane rolnikowi ryczałtowemu, o których mowa w art. 116 ust. 8 i ust. 9a ustawy o podatku od towarów i usług, rozumieć należy również*

eprasa.pl cf4c572924

potrącenia wierzytelności nabytych przez nabywcę produktów rolnych na podstawie art. 509 k.c. od osoby trzeciej, o ile nie prowadzi to do nadużycia prawa.

3.3. Rozliczenie zaliczki przekazanej rolnikowi ryczałtowemu

Nie do rzadkości należy sytuacja, w której podatnik VAT czynny nabywający produkty rolne przekazuje rolnikowi ryczałtowemu zaliczkę na poczet przyszłej dostawy. Wówczas nasuwają się wątpliwości związane z rozliczeniem tej zaliczki na podstawie przepisów o VAT.

Z przepisów ogólnych dotyczących zasad wystawiania faktur wynika, że w przypadku otrzymania zaliczki powodującej powstanie obowiązku podatkowego podatnik wystawia fakturę, a po dokonaniu dostawy jest wystawiana faktura na pozostałą część należności.

W przypadku dokonania zaliczkowej płatności z tytułu dostawy produktów rolnych przez rolnika ryczałtowego ogólne przepisy określające zasady wystawiania faktury zaliczkowej i końcowej nie znajdują jednak zastosowania. Regulacje określające szczególną procedurę dotyczącą rolników ryczałtowych (tj. art. 115–118 ustawy o VAT) nie dają podstawy do wystawienia faktury zaliczkowej, co potwierdzają także organy podatkowe, które w tej kwestii od dawna prezentują jednolite stanowisko.

Dlatego przekazanie zaliczki rolnikowi ryczałtowemu nie daje nabywcy podstaw do wystawienia faktury zaliczkowej. W takim przypadku należy wystawić jedynie dokument potwierdzający jej wpłatę na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Zasada ta ma zastosowanie zarówno wówczas, gdy zaliczka obejmie całość należności na poczet przyszłych dostaw produktów i usług rolniczych, jak i wówczas, gdy przedpłata obejmuje jedynie część należności, a po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi następują dopłaty.

Nabywca wystawia fakturę VAT RR dopiero po nabyciu produktów rolnych (lub usług rolniczych) i podaje w jej treści dane identyfikacyjne dokumentu potwierdzającego przekazanie zaliczki. Obecnie zdaniem organów podatkowych nabywca, mimo że nie wystawia faktury VAT RR, może odliczyć zwrot ryczałtowy przypadający na zaliczkę w rozliczeniu za okres, w którym dokonał zapłaty lub z chwilą dokonania ostatniej płatności (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 17 maja 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.123.2018.1.KC).

3.4. Potrącenie z należności dla rolnika

Na podstawie przepisów ustawy z 22 maja 2009 r. o funduszach promocji produktów rolno-spożywczych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 683 ze zm.) zostało utworzonych dziesięć funduszy (m.in. Fundusz Promocji Mleka, Fundusz Promocji Mięsa Wołowego, Fundusz Promocji Owoców i Warzyw, Fundusz Promocji Ryb itd.), które mają na celu promocję spożycia wymienionych produktów rolno-spożywczych. Do naliczania, pobierania i przekazywania wpłat na poszczególne fundusze zostały zobowiązane wska-

eprasa.pl cf4c572924

zane przez ustawodawcę podmioty skupujące żywiec, zboża, owoce i warzywa, ryby, w tym np. ubojnie, oraz podatnicy VAT prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wywozu żywych zwierząt poza terytorium Polski. Wpłaty na fundusze promocji są naliczane z reguły w wysokości 0,1% wartości netto, która wynika z wystawionej faktury VAT RR (inna jest tylko wpłata na Fundusz Promocji Mleka, tj. 0,001 zł od każdego skupionego kilograma mleka, oraz na Fundusz Roślin Oleistych, która wynosi 0,2% wartości netto).

Faktyczny ciężar wpłaty na dany fundusz ponosi rolnik ryczałtowy dostarczający produkt rolny. Nabywca produktów rolnych występuje jedynie w roli płatnika, który nalicza i pobiera od rolnika tę opłatę poprzez potrącenie jej z kwoty przysługującej mu za dostarczone produkty rolne, a następnie przekazuje na rachunek odpowiedniego funduszu. Tym samym faktury VAT RR wystawione przez nabywcę produktów rolnych zobowiązują go do potrącenia z należności na rzecz rolnika wpłat przekazywanych na dany fundusz.

Z art. 116 ust. 8 i 9a ustawy o VAT wynika, że za zapłatę należności za produkty rolne dostarczone przez rolnika ryczałtowego nabywca uznaje również potrącenia, jeżeli wynikają z innych ustaw, rozporządzeń Rady UE lub tytułów wykonawczych (egzekucyjnych). W związku z tym, że obowiązek pobierania i przekazywania wpłat na właściwy fundusz promocji produktów rolno-spożywczych wynika z odrębnej ustawy, potrącanie tej opłaty z należności przysługującej rolnikowi ryczałtowemu za dostarczone produkty rolne nie powoduje po stronie nabywcy negatywnych konsekwencji w zakresie odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku z faktury VAT RR, na podstawie której nabywca ustalił i pobrał tę opłatę.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XX

Zwolnienie podmiotowe, procedura SME

(art. 113, art. 113b ustawy o VAT)

Przedsiębiorcy mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania VAT w zakresie całej swojej sprzedaży, o ile spełniają warunek związany z wysokością obrotu. Kryterium obrotu nie jest jedynym warunkiem, aby z takiego zwolnienia skorzystać.

1. Warunki korzystania ze zwolnienia z VAT w Polsce przez polskich podatników

Sama chęć wyboru zwolnienia oczywiście nie wystarczy. Podatnik musi sprawdzić, czy zwolnienie mu przysługuje. Limit obrotu jest podstawowym warunkiem, ale nie jedynym.

Zwolnienie z opodatkowania VAT w 2026 r. przysługuje podatnikom posiadającym siedzibę działalności w Polsce, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w 2025 r. kwoty 240 000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT). Ze zwolnienia mogą korzystać do czasu, aż w 2026 r. nie przekroczą tego limitu.

Ze zwolnienia w 2026 r. mogą korzystać nie tylko podatnicy kontynuujący działalność gospodarczą, ale również ci, którzy dopiero ją rozpoczynają w tym roku. U podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług zwolnieniu podlega sprzedaż, której przewidywana wartość nie przekroczy, w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym, kwoty 240 000 zł (art. 113 ust. 9 ustawy o VAT). Limit zwolnienia należy zatem ustalać z uwzględnieniem okresu prowadzenia działalności gospodarczej, a nie np. okresu prowadzonej sprzedaży.

Trzeba podkreślić, że zdaniem organów podatkowych jest to faktyczna data rozpoczęcia działalności, a nie np. data zgłoszenia rejestracyjnego (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 maja 2015 r., sygn. ITPP1/4512-232/15/MN).

eprasa.pl cf4c572924

Kwotę limitu obliczamy według wzoru:

$$\text{Kwota limitu} = \frac{240\,000\ \text{zł}}{365} \times \text{liczba dni od rozpoczęcia działalności do końca roku}$$

1.1. Ustalanie limitu zwolnienia

Podatnik traci prawo do zwolnienia, gdy wartość sprzedaży opodatkowanej (bez VAT) przekroczy limit 240 000 zł. Jednak nie każda transakcja, która jest rozliczana w deklaracji VAT, powinna być wliczona przy ustalaniu limitu. Do limitu wliczamy wyłącznie kwotę sprzedaży, czyli kwotę z tytułu odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju, eksportu towarów oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Dlatego nie wliczamy importu usług, WNT, dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca. Do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do stosowania zwolnienia z opodatkowania, nie wlicza się też sprzedaży, która podlega opodatkowaniu poza terytorium Polski. Odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług, które nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, nie są wliczane do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do zwolnienia z opodatkowania.

Przykład 102
Podatnik świadczy usługi budowlane w kraju i za granicą. W okresie od marca do lipca wykonał usługi budowlane na nieruchomości położonej w Niemczech. Zgodnie z art. 28e ustawy o VAT miejscem opodatkowania tych usług jest kraj, w którym położona jest nieruchomość (Niemcy). Podatnik nie wlicza wartości tych usług do limitu sprzedaży, od którego zależy prawo do zwolnienia.

W art. 113 ust. 2 ustawy o VAT ten katalog został jeszcze zawężony. Do limitu nie wlicza się również:

1) wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju, oraz sprzedaży na odległość towarów importowanych, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem na terytorium kraju;
2) odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług, zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 tej ustawy, z wyjątkiem:
   a) transakcji związanych z nieruchomościami,

      Organy podatkowe zaliczają do transakcji związanych z nieruchomościami również najem (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 marca 2018 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.80.2018.1.SM). Natomiast wspólnoty mieszkaniowe nie powinny wliczać sprzedaży mediów do lokali mieszkalnych wykorzystywanych wyłącznie na cele mieszkaniowe (zob. pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 29 stycznia 2024 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.595.2023.1.KK).

eprasa.pl cf4c572924

b) usług, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT, czyli zwolnionych z VAT usług finansowych,

c) usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych

– jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych;

3) odpłatnej dostawy towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji.

Przepisy o VAT nie definiują pojęcia „transakcje pomocnicze". Zdaniem organów podatkowych transakcje pomocnicze to takie, które nie są związane z zasadniczą działalnością podatnika, a przychody z ich tytułu nie są bezpośrednim, stałym i koniecznym uzupełnieniem tej działalności. Aby ocenić, czy dana czynność może być uznana za pomocniczą, należy wziąć pod uwagę przede wszystkim to, czy stanowi ona uzupełnienie zasadniczej działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli dana działalność stanowi stały i niezbędny element wbudowany w funkcjonowanie przedsiębiorstwa podatnika, to transakcje takie nie mogą być uznane za pomocnicze. W ten sposób pojęcie to wyjaśnił Dyrektor IS w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 5 sierpnia 2014 r. (sygn. ILPP2/443-512/14-2/MR).

1.2. Podatnicy, którzy nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT

Chociaż podstawowym kryterium warunkującym zastosowanie zwolnienia z opodatkowania VAT na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT jest wysokość obrotu nieprzekraczająca 240 000 zł, to występują pewne rodzaje transakcji, które wykluczają zastosowanie tego zwolnienia nawet wtedy, gdy sprzedaż podatnika nie przekroczy podanego limitu.

Przypadki, gdy podatnik nie może korzystać ze zwolnienia, mimo że obrót nie przekroczył limitu 240 000 zł

Podstawa wynikająca z ustawy o VAT	Czynności, które powodują wyłączenie ze zwolnienia z opodatkowania VAT
1	2
Art. 113 ust. 13 pkt 1	Dostawa: a) towarów wymienionych w załączniku nr 12 do ustawy o VAT, tj. wyrobów (złomu) z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali; b) towarów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyjątkiem: – energii elektrycznej (CN 2716 00 00), – wyrobów tytoniowych,

eprasa.pl cf4c572924

1	2
	– samochodów osobowych, innych niż wymienione w lit. e, zaliczanych przez podatnika, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, do środków trwałych podlegających amortyzacji; c) budynków, budowli lub ich części, w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b ustawy o VAT, tj. gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim albo między pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż dwa lata; d) terenów budowlanych; e) nowych środków transportu; f) następujących towarów, w związku z zawarciem umowy w ramach zorganizowanego systemu zawierania umów na odległość, bez jednoczesnej fizycznej obecności stron, z wyłącznym wykorzystaniem jednego lub większej liczby środków porozumiewania się na odległość, do chwili zawarcia umowy włącznie: – preparatów kosmetycznych i toaletowych (PKWiU 20.42.1), – komputerów, wyrobów elektronicznych i optycznych (PKWiU 26), – urządzeń elektrycznych (PKWiU 27), – maszyn i urządzeń, gdzie indziej niesklasyfikowanych (PKWiU 28); g) hurtowych i detalicznych części i akcesoriów do: – pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli (PKWiU 45.3), – motocykli (PKWiU 45.4).
Art. 113 ust. 13 pkt 2	Świadczenie usług: a) prawniczych; b) w zakresie doradztwa (z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego); c) jubilerskich; d) ściągania długów, w tym factoringu.

Należy pamiętać, że podatnik korzystający ze zwolnienia jest obowiązany rozliczyć VAT, gdy nabywa towary i usługi, dla których podatnikiem jest nabywca. Wtedy składa deklarację VAT-8 albo VAT-9M. Podatnik zwolniony jest obowiązany do rozliczenia: WNT (do limitu 50 000 zł może nie opodatkować tego nabycia), importu usług, dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca.

1.2.1. Sprzedaż samochodu osobowego

Obecnie sprzedaż samochodu osobowego (innego niż nowy środek transportu), stanowiącego u podatnika środek trwały podlegający amortyzacji, nie powoduje już utraty prawa do zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT. Dostawa tych aut została wprost wyłączona z katalogu czynności, które nie dają prawa do zastosowania zwolnienia z opodatkowania. Oznacza to, że podatnik zwolniony z VAT ze względu na obrót, który sprzeda taki samochód osobowy, nie musi się oba-

eprasa.pl cf4c572924

wiać, że ze względu na przedmiot transakcji straci prawo do zwolnienia z VAT, nawet jeśli jego sprzedaż nie przekroczy limitu uprawniającego do zwolnienia.

Nie oznacza to, że sprzedaż samochodu ciężarowego, który zaliczamy do środków trwałych, powoduje utratę prawa do zwolnienia. Tak nie jest, gdyż akcyzie podlegają samochody osobowe. Oceniając jednak, czy jest to samochód osobowy, należy posłużyć się kryterium wskazanym w ustawie akcyzowej.

1.2.2. Biuro rachunkowe jako podatnik zwolniony z VAT

Podmiot świadczący wyłącznie usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzania (wypełniania) zeznań i deklaracji podatkowych może korzystać ze zwolnienia podmiotowego w VAT, a obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej powstaje u niego na zasadach ogólnych (zob. interpretację ogólną Ministra Finansów z 9 kwietnia 2015 r., sygn. PT3.8101.2.2015.AEW.16).

1.3. Rezygnacja ze zwolnienia

Podatnik, który korzysta ze zwolnienia albo jest uprawniony do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 113 ust. 9 ustawy o VAT dla podatników rozpoczynających działalność, może z niego zrezygnować (art. 113 ust. 4 ustawy o VAT). W tym celu musi złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zawiadomienie o tym zamiarze (na formularzu VAT-R). Ustawa nie przewiduje okresu, przez jaki musimy pozostać podatnikiem zwolnionym z VAT. Złożenie zawiadomienia o rezygnacji ze zwolnienia z opodatkowania musi nastąpić:

- przed początkiem miesiąca, w którym podatnik rezygnuje ze zwolnienia – w przypadku podatnika kontynuującego działalność w roku podatkowym,
- przed dniem wykonania pierwszej czynności – w przypadku podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych, który chce zrezygnować ze zwolnienia od pierwszej wykonanej czynności.

Tak więc podatnik kontynuujący działalność gospodarczą, który chce zrezygnować ze zwolnienia z opodatkowania VAT, nie musi czekać z tą decyzją do końca roku. Rezygnacja ze zwolnienia może nastąpić także w trakcie roku podatkowego (a nie np. tylko z dniem 1 stycznia nowego roku).

Przykład 103
Monika Zawadzka rozpoczęła działalność gospodarczą w październiku 2014 r. Od tego momentu korzysta ze zwolnienia w opodatkowaniu. Załóżmy, że od 1 lipca 2026 r. podatniczka chce być czynnym podatnikiem VAT i rozliczać podatek na zasadach ogólnych. Wobec tego powinna do końca czerwca 2026 r. złożyć w urzędzie skarbowym pisemne zawiadomienie o rezygnacji z tego zwolnienia (VAT-R).

eprasa.pl cf4c572924

Niezależnie od naszej decyzji status podatnika możemy utracić. Z art. 113 ust. 5 i 10 ustawy o VAT wynika, że jeżeli wartość sprzedaży przekroczyła:

- kwotę 240 000 zł – u podatnika kontynuującego działalność, lub
- kwotę 240 000 zł ustaloną w proporcji do okresu prowadzonej w danym roku podatkowym działalności gospodarczej – u podatnika rozpoczynającego wykonywanie czynności opodatkowanych

– to traci on prawo do zwolnienia z opodatkowania począwszy od czynności, którą przekroczył tę kwotę. W rezultacie cała transakcja, której dokonanie powoduje utratę prawa do zwolnienia, podlega opodatkowaniu VAT. Prawo do zwolnienia stracimy również, gdy rozpoczniemy wykonywanie czynności z art. 113 ust. 13 ustawy o VAT.

1.4. Wybór zwolnienia

Zgodnie z art. 113 ust. 11 ustawy o VAT podatnik, który utracił prawo do zwolnienia sprzedaży od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, może, nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia, ponownie skorzystać ze zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT. Zawiadomienie w tej sprawie należy złożyć na zgłoszeniu rejestracyjnym w zakresie podatku od towarów i usług (formularz VAT-R). Obecnie obowiązuje wersja 18 tego formularza.

Warunki powrotu do zwolnienia z VAT

Warunki powrotu do zwolnienia z VAT:	
Warunek 1.	od końca roku, w którym nastąpiła utrata prawa do zwolnienia od podatku lub rezygnacja z tego zwolnienia, musi upłynąć co najmniej rok
Warunek 2.	podatnik w poprzednim roku podatkowym nie może przekroczyć określonej wartości sprzedaży, wskazanej w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 240 000 zł
Warunek 3.	podatnik nie może wykonywać czynności wymienionych w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT
Warunek 4.	podatnik musi złożyć zgłoszenie aktualizacyjne, w którym informuje o powrocie do zwolnienia

Przykład 104

W związku z planowanymi zakupami inwestycyjnymi podatnik od 1 lutego 2024 r. zrezygnował ze zwolnienia z VAT, składając wcześniej pisemne zawiadomienie w tej sprawie (na formularzu VAT-R). Obecnie posiada on status podatnika VAT czynnego. Podatnik mógł powrócić do zwolnienia najwcześniej od 1 stycznia 2026 r., jeżeli obroty ze sprzedaży za 2025 r. nie przekroczyły limitu w kwocie 240 000 zł (bez VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Taki sposób liczenia terminu powrotu do zwolnienia z opodatkowania należy stosować do podatnika będącego osobą fizyczną, który przed zakończeniem działalności gospodarczej utracił prawo do zwolnienia od podatku lub zrezygnował z tego zwolnienia, a następnie rozpoczął ponownie wykonywanie czynności opodatkowanych. Tak wynika z art. 113 ust. 11a ustawy o VAT.

Regulacja ta ma na celu równe traktowanie podatników (osób fizycznych), którzy po przekroczeniu limitu zwolnienia nie zawieszają wykonywania działalności i obowiązuje ich roczny reżim powrotu do zwolnienia, oraz podatników, którzy po wejściu w opodatkowanie kończą działalność, a następnie starają się uzyskać zwolnienie przysługujące osobom mającym status podatników rozpoczynających prowadzenie działalności. Przepis precyzuje, że te dwie sytuacje traktowane są jednakowo.

Przykład 105
Podatnik z dniem 1 lutego 2025 r. zrezygnował ze zwolnienia podmiotowego z VAT, o czym pisemnie powiadomił fiskusa na formularzu VAT-R. Podatnik chciałby jednak powrócić do zwolnienia. W tym celu we wrześniu 2025 r. zakończył działalność, którą wznowił od 1 lutego 2026 r. Taka sytuacja jest traktowana tak, jakby podatnik będący osobą fizyczną kontynuował działalność. Ponowne rozpoczęcie działalności nie zmieni sposobu liczenia terminu powrotu do zwolnienia. Podatnik może ponownie skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania najwcześniej po upływie roku, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym zrezygnował ze zwolnienia. Tym samym powrót do zwolnienia może nastąpić dopiero od 1 stycznia 2027 r., jeśli sprzedaż w 2026 r. nie przekroczy rocznego limitu w kwocie 240 000 zł.

Dla podatnika, który spełnia warunki powrotu do zwolnienia z opodatkowania VAT, istotne jest to, czy powrót do zwolnienia może nastąpić w trakcie roku podatkowego (nie wcześniej niż po upływie roku, licząc od końca roku, w którym utracił prawo do zwolnienia lub zrezygnował z tego zwolnienia), czy dopiero od pierwszego dnia nowego roku podatkowego.

Pierwsza odpowiedź jest prawidłowa. Podatnik może wrócić do zwolnienia z VAT również w trakcie roku, pod warunkiem że minął rok, licząc od końca roku, w którym zrezygnował on ze zwolnienia lub utracił prawo do korzystania z niego. Obecnie również organy podatkowe zajmują takie stanowisko. Tak wynika z interpretacji ogólnej Ministra Finansów z 24 kwietnia 2015 r. (sygn. PT1.8101.4.2015.LBE.72).

Przykład 106
Spółka Alfa utraciła prawo do zwolnienia 15 września 2024 r. W 2026 r. od dowolnego miesiąca może powrócić do zwolnienia, pod warunkiem że obrót nie przekroczył w 2025 r. 240 000 zł.

eprasa.pl cf4c572924

2. Procedura SME

Podatnicy mogą również korzystać ze zwolnienia z VAT ze względu na wysokość obrotów dla sprzedaży, której miejsce dostawy lub świadczenia znajduje się w innym kraju UE (art. 113b ustawy o VAT). Jest to procedura SME.

Co ważne, z procedury SME może korzystać zarówno podatnik zwolniony z VAT, jak i podatnik VAT czynny, jeśli spełni warunki w kraju, w którym wybrał zwolnienie z VAT. Podatnik zwolniony z VAT, jeśli korzysta ze zwolnienia bez zarejestrowania się lub nie ma numeru NIP, musi dokonać zgłoszeń, aby uzyskać status podatnika zwolnionego z VAT (formularz VAT-R) i uzyskać NIP, gdy nie został mu jeszcze nadany (formularz NIP-7).

Zwolnienie w procedurze SME ma zastosowanie do sprzedaży, której miejsce dostawy i miejsce świadczenia znajduje się w innym kraju UE. Nie jest wymagane, aby korzystać ze zwolnienia w każdym z krajów UE. Poza tym możemy nie spełniać warunków we wszystkich krajach ze względu na różne limity ograniczające prawo do korzystania z tego zwolnienia.

2.1. Warunki korzystania z procedury SME

Polski podatnik, który posiada siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, może skorzystać ze zwolnienia dla dostaw towarów i świadczenia usług w państwie członkowskim innym niż Polska, na warunkach określonych przez to państwo, gdy dodatkowo spełni wymogi wskazane w art. 113b ustawy o VAT.

2.1.1. Limit sprzedaży w całej UE

Pierwszy warunek dotyczy obrotu ze sprzedaży w całej UE, w tym w Polsce, który nie może przekroczyć w skali roku 100 000 euro. To oznacza, że ze zwolnienia nie mogą korzystać w 2026 r. podatnicy, u których obrót ten przekroczył w 2025 r. kwotę 100 000 euro. Do przeliczenia na potrzeby określenia wartości sprzedaży jest stosowany kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny w pierwszym dniu roku lub jeżeli w tym dniu kurs wymiany nie zostanie opublikowany, zastosowanie ma kurs wymiany z następnego dnia, w którym został opublikowany. Jest to zatem pierwszy kurs opublikowany przez EBC w danym roku. Z procedury SME podatnicy mogą korzystać do czasu przekroczenia tego limitu.

Przepisy ustawy o VAT nie regulują zasad ustalania tego limitu. Jak wynika z uzasadnienia do projektu rozporządzenia w sprawie danych zawartych w powiadomieniu o zamiarze skorzystania ze zwolnienia w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska oraz informacji kwartalnej, wartość sprzedaży na terytorium Polski należy ustalić zgodnie z art. 113 ust. 2 ustawy o VAT, czyli tak jak liczymy limit dla krajowego zwolnienia podmiotowego (zob. tabela Czynności, których nie należy wliczać do wartości sprzedaży na potrzeby ustalenia limitu w Polsce).

eprasa.pl cf4c572924

Czynności, których nie należy wliczać do wartości sprzedaży na potrzeby ustalenia limitu w Polsce

Lp.	Rodzaj czynności, których nie wliczamy do limitu, ustalając wartość sprzedaży
1.	wewnątrzwspólnotowa sprzedaż towarów na odległość, która nie podlega opodatkowaniu VAT na terytorium kraju
2.	sprzedaż na odległość towarów importowanych, która nie podlega opodatkowaniu VAT na terytorium kraju
3.	odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, zwolnionych z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem: ■ transakcji związanych z nieruchomościami, ■ usług finansowych wskazanych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41 ustawy o VAT, ■ usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych – jeżeli czynności te nie mają charakteru transakcji pomocniczych
4.	odpłatna dostawa towarów, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji

Natomiast ustalając obroty osiągnięte w innych państwach członkowskich UE, stosujemy przepisy obowiązujące w tych państwach.

Szczegółowe informacje są dostępne na stronie KE:
https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/contact-country_en.

2.1.2. Limit sprzedaży w kraju, w którym będziemy korzystali ze zwolnienia

Kolejny warunek dotyczy rocznego obrotu w tym państwie członkowskim, w którym podatnik chce korzystać ze zwolnienia. Obrót nie może przekroczyć ustalonego limitu. Każdy kraj ustalił własny limit, który nie może przekroczyć 85 000 euro. Jak poinformowało MF, Francja i Malta wprowadziły progi sektorowe. Informacji na temat limitów, które obowiązują w krajach UE, należy również szukać na stronie:
https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/contact-country_en.

2.1.3. Warunki korzystania ze zwolnień ustalone w krajach UE

Ze zwolnienia skorzystamy tylko w tym kraju, w którym wprowadzono procedurę SME, na zasadach odpowiadających regulacjom, o których mowa w art. 113a ustawy o VAT (zatem aby można było wybrać zwolnienie w innym państwie UE, w jego prawodawstwie musi być przewidziana taka możliwość – tak jak to zostało zrobione w art. 113a polskiej ustawy o VAT).

eprasa.pl cf4c572924

Ponadto o tym, czy w danym kraju możemy korzystać ze zwolnienia, decydują przepisy tego kraju. Oznacza to, że prawo do skorzystania ze zwolnienia podmiotowego w innych krajach UE może zależeć nie tylko od spełnienia wymienionych warunków dotyczących limitów, ale też od spełnienia innych wymogów obowiązujących w tych krajach. Mogą to być np. obowiązujące w tych krajach: wyłączenia prawa do stosowania zwolnienia ze względu na rodzaj sprzedawanych towarów lub świadczonych usług albo dłuższe okresy karencji (np. uzależnienie prawa do stosowania zwolnienia od obrotów z dwóch lat).

2.1.4. Złożenie uprzedniego powiadomienia SME-P

W celu skorzystania ze zwolnienia, czyli procedury SME w innych krajach UE, polski podatnik musi złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego uprzednie powiadomienie. Dla wszystkich polskich podatników jest to Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście (art. 3 ust. 3 pkt 2 lit. e ustawy o VAT).

MF został upoważniony do określenia szczegółowego zakresu danych, jakie muszą się znaleźć w tym powiadomieniu. W tym celu wydał rozporządzenie w sprawie danych zawartych w powiadomieniu o zamiarze skorzystania ze zwolnienia w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska oraz informacji kwartalnej. Uprzednie powiadomienie można złożyć wyłącznie w ustrukturyzowanym formacie dostępnym w e-Urzędzie Skarbowym (zakładka Deklaracje). Jest to formularz SME-P.

Gdy w imieniu podatnika informacje kwartalne ma składać inny podmiot, który nie ma pełnomocnictwa ogólnego lub do podpisywania deklaracji, trzeba go upoważnić, składając formularz PPS-1EU (szczególne pełnomocnictwo do działania w procedurze SME), za pomocą konta w e-Urzędzie Skarbowym. Formularz OPS-1EU służy do odwołania takiego pełnomocnictwa.

Aby jednak złożyć powiadomienie albo pełnomocnictwo, musimy posiadać konto w e-Urzędzie Skarbowym, na którym został podany aktualny adres poczty elektronicznej lub numer telefonu. Wymóg podania aktualnego adresu poczty elektronicznej lub numeru telefonu na koncie w e-Urzędzie Skarbowym dotyczy również podatnika, jeżeli działa przez pełnomocnika.

2.1.5. Uzyskanie polskiego numeru identyfikacyjnego EX

Potwierdzeniem, że możemy korzystać z procedury SME, jest nadanie przez Naczelnika Drugiego US Warszawa-Śródmieście polskiego numeru identyfikacyjnego EX. Naczelnik ma 35 dni roboczych po dniu otrzymania uprzedniego powiadomienia do:

1) poinformowania podatnika o nadaniu polskiego numeru identyfikacyjnego EX, na potrzeby korzystania ze zwolnienia, jeżeli:
   - wskazane przez podatnika państwo członkowskie potwierdziło jego prawo do korzystania ze zwolnienia w tym państwie,
   - co najmniej jedno z państw członkowskich, które wskazał w powiadomieniu, potwierdziło jego prawo do korzystania ze zwolnienia w tym państwie – w przy-

eprasa.pl cf4c572924

padku gdy podatnik w uprzednim powiadomieniu wskazał więcej niż jedno państwo członkowskie, w którym zamierza korzystać ze zwolnienia;

2) potwierdzenia podatnikowi polskiego numeru identyfikacyjnego EX nadanego na potrzeby korzystania ze zwolnienia – w przypadku gdy w uprzednim powiadomieniu podatnik wskazał więcej niż jedno państwo członkowskie, w którym zamierza korzystać ze zwolnienia, i polski numer identyfikacyjny EX został już nadany na potrzeby korzystania ze zwolnienia na terytorium jednego z tych państw członkowskich, a kolejne państwo członkowskie potwierdziło prawo podatnika do korzystania ze zwolnienia.

Termin 35 dni roboczych może zostać wydłużony do czasu zakończenia tej weryfikacji, jeżeli warunki uprawniające do nadania lub potwierdzenia polskiego numeru identyfikacyjnego EX będą wymagały dodatkowego zweryfikowania w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania.

Podatnik otrzyma postanowienie o odmowie nadania polskiego numeru identyfikacyjnego EX, w przypadku gdy:

- roczny obrót na terytorium UE przekroczył w poprzednim lub bieżącym roku podatkowym kwotę 100 000 euro,
- nie spełnia warunków korzystania ze zwolnienia we wszystkich państwach członkowskich, które wskazał w uprzednim powiadomieniu.

Na wydane postanowienie podatnik może złożyć zażalenie.

Jeśli podatnik nie spełni warunków korzystania ze zwolnienia w jednym lub kilku ze wskazanych krajów UE, organ podatkowy poinformuje go o odmowie skorzystania ze zwolnienia w tych państwach członkowskich. W takiej sytuacji polski numer identyfikacji EX zostanie mu nadany dla korzystania w krajach, które potwierdziły prawo do zwolnienia, o czym poinformuje go Naczelnik Drugiego US Warszawa-Śródmieście.

2.2. Obowiązki podatników korzystających z procedury SME

Polski podatnik, który złoży zawiadomienie i uzyska polski numer identyfikacyjny EX, może korzystać ze zwolnienia w krajach, które potwierdziły jego prawo do zwolnienia. Polskie przepisy nie wskazują, od kiedy podatnik może korzystać z takiego zwolnienia. Decydują o tym przepisy kraju, w którym korzystamy ze zwolnienia. Podmioty zagraniczne w Polsce mogą korzystać ze zwolnienia od dnia, w którym zostaną poinformowane przez organy skarbowe swojego kraju o nadaniu im numeru identyfikacji EX.

Zasady dokumentacji tej sprzedaży również określą przepisy konkretnego kraju członkowskiego, w którym VAT byłby zobowiązany rozliczyć polski podatnik, gdyby nie korzystał z tej procedury. Jak informuje KE, zasadą jest wystawianie faktur dokumentujących sprzedaż w procedurze SME na żądanie kupujących. W Polsce podmiot zagraniczny ma na fakturze posługiwać się numerem identyfikacyjnym EX. Zapewne tak będzie również w innych krajach UE.

eprasa.pl cf4c572924

Polski podatnik, który będzie korzystał ze zwolnienia z VAT w innych krajach UE w ramach procedury SME, jest obowiązany do składania Naczelnikowi Drugiego US Warszawa-Śródmieście:

1) informacji kwartalnej – w terminie miesiąca od końca kwartału, przy czym termin ten upływa również, gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy;
2) korekty informacji kwartalnej – niezwłocznie, w przypadku zmian w informacji kwartalnej.

Od tej zasady istnieje wyjątek. W przypadku gdy roczny obrót podatnika na terytorium UE przekroczy kwotę 100 000 euro, będzie zobowiązany złożyć informację kwartalną w terminie 15 dni roboczych, licząc od dnia, w którym nastąpiło przekroczenie tej kwoty. Obejmie ona okres od początku kwartału do dnia, w którym ta kwota została przekroczona.

Wzór takiej informacji określił MF w drodze rozporządzenia. Ustrukturyzowany formularz informacji kwartalnej SME-IK wysyłamy za pomocą konta w e-Urzędzie Skarbowym.

Trzeba również prowadzić ewidencję zarówno sprzedaży w całej UE, jak i w rozbiciu na poszczególne kraje.

Podatnik VAT czynny, który wybrał procedurę SME, nie odliczy VAT od zakupu towarów i usług związanych ze sprzedażą zwolnioną z VAT rozliczaną w procedurze SME (art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT). Gdy zakupy są związane zarówno ze sprzedażą zwolnioną, jak i opodatkowaną, podatnik czynny musi stosować proporcję.

2.3. Utrata prawa do korzystania ze zwolnienia w procedurze SME lub wybór kolejnych krajów

Podatnik korzystający z procedury SME jest zobowiązany do składania Naczelnikowi Drugiego US Warszawa-Śródmieście aktualizacji uprzedniego powiadomienia.

Przypadki, kiedy należy składać aktualizację SME-P

Lp.	Przyczyna aktualizacji SME-P	Zachowanie naczelnika urzędu skarbowego
1	2	3
1.	zamiar skorzystania ze zwolnienia w kolejnym państwie członkowskim	Naczelnik urzędu skarbowego w terminie 35 dni roboczych po dniu otrzymania aktualizacji uprzedniego powiadomienia:

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
		■ potwierdza podatnikowi polski numer identyfikacyjny EX na potrzeby korzystania ze zwolnienia w kolejnym państwie członkowskim, ■ informuje podatnika, na podstawie informacji przekazanych przez właściwy organ podatkowy wskazanego w aktualizacji państwa członkowskiego, o odmowie skorzystania ze zwolnienia, gdy podatnik nie spełnia warunków korzystania ze zwolnienia określonych przez to państwo członkowskie. Jeżeli warunki uprawniające do potwierdzenia polskiego numeru identyfikacyjnego EX wymagają dodatkowego zweryfikowania w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć termin do czasu zakończenia tej weryfikacji.
2.	rezygnacja ze zwolnienia w państwie członkowskim	W przypadku gdy podatnik poinformował o rezygnacji ze zwolnienia we wszystkich państwach członkowskich, w których korzystał ze zwolnienia, właściwy naczelnik urzędu skarbowego, w terminie 35 dni roboczych, wyda postanowienie o dezaktywacji polskiego numeru identyfikacyjnego EX. Podatnik może złożyć zażalenie, ale podlega ono natychmiastowemu wykonaniu, oraz dezaktywuje ten numer. Rezygnacja ze zwolnienia jest skuteczna od: 1) pierwszego miesiąca kwartału następującego po kwartale, w którym podatnik poinformował o tej rezygnacji – w przypadku gdy poinformowanie nastąpiło w pierwszym albo drugim miesiącu kwartału; 2) drugiego miesiąca kwartału następującego po kwartale, w którym podatnik poinformował o tej rezygnacji – w przypadku gdy poinformowanie nastąpiło w ostatnim miesiącu kwartału – przy czym właściwy naczelnik urzędu skarbowego informuje podatnika o państwie członkowskim, w którym zwolnienie przestało mieć zastosowanie.
3.	zmiana danych zawartych w SME-P	Podatnik nie otrzymuje żadnego powiadomienia.

Ponadto Naczelnik Drugiego US Warszawa-Śródmieście może z urzędu dezaktywować numer identyfikacyjny EX. Powinien niezwłocznie wydać postanowienie o dezaktywacji polskiego numeru identyfikacyjnego EX, gdy:

- roczny obrót na terytorium UE podatnika w poprzednim lub bieżącym roku podatkowym przekroczył kwotę 100 000 euro lub
- podatnik przestał spełniać warunki korzystania ze zwolnienia we wszystkich państwach członkowskich, w których korzystał ze zwolnienia, lub

eprasa.pl cf4c572924

- zwolnienie przestało mieć zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, w których podatnik korzystał ze zwolnienia, lub
- podatnik poinformował o zakończeniu swojej działalności gospodarczej lub istnieje uzasadnione przypuszczenie, że jego działalność gospodarcza zakończyła się.

Na wydane postanowienie służy zażalenie, ale podlega natychmiastowemu wykonaniu, czyli dezaktywuje numer identyfikacyjny EX.

Natomiast gdy jedno z państw członkowskich, w którym podatnik korzystał ze zwolnienia, poinformuje, że:

1) przestał on spełniać warunki korzystania ze zwolnienia w tym państwie członkowskim lub
2) zwolnienie przestało mieć zastosowanie w tym państwie członkowskim

– naczelnik urzędu skarbowego poinformuje podatnika o państwie członkowskim, w którym przestał spełniać warunki korzystania ze zwolnienia lub zwolnienie przestało mieć zastosowanie.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XXI

Ulga na złe długi

(art. 89a i 89b ustawy o VAT)

1. Rozliczenie ulgi na złe długi u sprzedawcy

Sprzedawca może korzystać z ulgi na złe długi tylko w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona (art. 89a ust. 1 ustawy o VAT). Jest to jego wybór. Można skorzystać z ulgi na złe długi, również gdy dłużnik kwestionuje wierzytelność, jeśli pozostałe warunki określone w art. 89a ustawy o VAT dla skorzystania z ulgi na złe długi zostały spełnione. Należy pamiętać, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju.

Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Wymagane warunki, które musi spełnić wierzyciel, aby skorzystać z ulgi na złe długi

Lp.	Warunki
1	2
1.	W przypadku dostawy towaru lub świadczenia usług dokonanych na rzecz podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik VAT czynny korekta może zostać dokonana, jeżeli: 1) wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub 2) wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub 3) wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.

eprasa.pl cf4c572924

1	2
2.	Na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny.
3.	Od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły trzy lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

Jeśli po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, należność zastała uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta (art. 89a ust. 4 ustawy o VAT). W razie częściowego uregulowania należności podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Obowiązek ten dotyczy również podatników zwolnionych z VAT oraz podatników, którzy zawiesili działalność (art. 99 ustawy o VAT).

1.1. Termin płatności

Jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, możemy korzystać z ulgi na złe długi. Powstaje wówczas problem, jak liczyć ten termin. Czy dzień, w którym upływa termin płatności, wliczamy, ustalając, czy minął 90 dzień? Przepisy tego nie wyjaśniają. Według Ordynacji podatkowej, jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło. Oznacza to, że liczymy termin od dnia następnego po dniu, w którym upłynął termin płatności. Jednak upływ tego terminu w dniu wolnym od pracy zdaniem Szefa KAS nie przesuwa go na dzień roboczy.

Gdy dla faktury ustalono dwa terminy płatności, to w takiej sytuacji w przypadku każdej wierzytelności korzystamy z ulgi na złe długi odrębnie. Oznacza to, że 90 dni liczymy odrębnie dla każdego terminu płatności i ustalamy termin rozliczania ulgi na złe długi.

Przykład 107
Dla faktury z 14 listopada 2025 r. zostały ustalone dwa terminy płatności: 15 listopada i 10 grudnia. Dla pierwszej wierzytelności termin 90 dni minął w lutym 2026 r. Do dnia złożenia deklaracji zaległość nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował VAT w deklaracji za luty. Dla drugiej wierzytelności termin 90 dni minął w marcu 2026 r. Zaległość również nie została uregulowana, dlatego podatnik skorygował VAT w deklaracji za marzec.

eprasa.pl cf4c572924

Aby termin płatności był skutecznie odroczony, musi to nastąpić przed jego upływem. Ponadto, jak wynika z art. 89a ust. 1 ustawy o VAT, bierzemy pod uwagę termin płatności z umowy lub faktury. Gdy skutecznie odroczymy termin płatności przed jego upływem, 90 dni liczymy od nowego terminu płatności. Obecnie organy podatkowe zajmują korzystne stanowisko, uznając, że termin może być również skutecznie odroczony dla celów VAT, gdy nie minęło 90 dni od jego upływu (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 grudnia 2015 r., sygn. IBPP2/4512-737/15/BW).

Podawanie terminu płatności na fakturze nie jest obowiązkowe. Jednak gdy termin płatności podany na fakturze jest błędny, należy skorygować taką fakturę. Sprzedawca powinien wystawić fakturę korygującą. Od tego terminu będzie liczone 90 dni w celu ustalenia nieściągalności wierzytelności.

Z ulgi na złe długi możemy skorzystać, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Nie oznacza to, że umowa musi mieć formę pisemną. Bierzemy pod uwagę również ustne ustalenia między stronami. Jednak dla celów dowodowych nie zaleca się niepodawania w umowie lub na fakturze terminu płatności. Później może być trudne do udowodnienia, kiedy powstała wierzytelność.

1.2. Zbyte wierzytelności a prawo do korekty

Sprzedawca, który dokonał cesji swojej wierzytelności, nie może korzystać z ulgi na złe długi. Nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie. W takim przypadku należy uznać, że wierzytelność została uregulowana. Prawo to nie przysługuje także podatnikowi, który nabył wierzytelność w drodze cesji. Prawo to przysługuje podatnikowi, który rozliczał podatek z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju. Trudno, aby prawo to przysługiwało podatnikowi, który nie rozliczył VAT z faktury.

Nie można również skorzystać z ulgi na złe długi, gdy podatnik otrzymał odszkodowanie od ubezpieczyciela. Wypłatę odszkodowania przez ubezpieczyciela należy traktować jak uregulowanie należności. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 23 grudnia 2015 r. (sygn. ILPP2/443-195/13/15-S/AD), powołując się na orzeczenia sądów.

1.3. Ustalenie zasad korekty

Korzystając z ulgi na złe długi, korygujemy podstawę opodatkowania (wartość netto) i VAT. Wynika to wprost z art. 89a ust. 1 ustawy o VAT, który stanowi, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Z prawa do korekty możemy skorzystać, gdy nabywca zapłacił tylko część należności z faktury. Korekta dotyczy wówczas pod-

eprasa.pl cf4c572924

stawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Przykład 108
Termin płatności faktury upłynął 12 grudnia 2025 r., a 90 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2026 r. Należność z tej faktury wyniosła 12 300 zł brutto (w tym 23% VAT). Klient zapłacił 5000 zł. Do dnia złożenia deklaracji zaległość nie została w całości uregulowana. Dlatego można było skorzystać z ulgi w deklaracji za marzec. Korekcie będzie podlegać wartość netto 5935 zł, VAT 1365 zł.

Korekta może nastąpić tylko w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie (art. 89a ust. 3 ustawy o VAT). Oznacza to, że wierzyciel nie ma swobody – nie może skorzystać z ulgi na złe długi, kiedy zechce. Musi to być okres rozliczeniowy, w którym mija 90 dzień od upływu terminu płatności. Gdy przeoczy ten termin, musi złożyć korektę deklaracji za ten okres, jeśli chce skorzystać z ulgi na złe długi. Potwierdziło to MF w wyjaśnieniach na temat tych regulacji.

Przykład 109
Termin płatności faktury minął 10 października 2025 r., więc 90 dzień od tego terminu minął w styczniu 2026 r. We wrześniu podatnik podjął decyzję, że skorzysta z ulgi na złe długi. Musi w tym celu skorygować deklarację za styczeń.

Wierzyciel, który korzysta z prawa do ulgi na złe długi, zmniejsza podstawę opodatkowania i VAT należny. Korekta ta polega na:

1) podaniu „1" w polu „KorektaPodstawyOpodt" oraz wykazaniu ze znakiem „in minus" kwot korekt w polach K_15 i K_16, K_17 i K_18 lub K_19 i K_20 w części ewidencyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K – w zależności od stawki podatku, jaką była opodatkowana czynność, której dotyczy wierzytelność, każdą fakturę należy wpisać odrębnie,
2) wskazaniu daty upływu terminu płatności w polu TerminPlatnosci – w przypadku korekty zmniejszającej, w związku z nieuregulowaniem należności przez dłużnika,
3) stosownym zmniejszeniu kwot w polach P_15 i P_16, P_17 i P_18 lub P_19 i P_20 części deklaracyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K – w zależności od stawki podatku, jaką była opodatkowana czynność, której dotyczy wierzytelność,
4) zbiorczym wykazaniu ze znakiem „in minus" kwot korekt podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w polach P_68 i P_69 części deklaracyjnej pliku JPK_V7M/JPK_V7K.

Należy przy tym wskazać, że nie obowiązują limity dokonywanych zmniejszeń w ramach ulgi na złe długi. Kwota zmniejszenia podatku należnego może być nawet wyższa

eprasa.pl cf4c572924

od kwoty podatku należnego, która zostałaby wykazana, gdyby nie skorzystanie przez podatnika z ulgi na złe długi.

Gdy dłużnik ureguluje należność lub wierzytelność zostanie zbyta, wierzyciel jest zobowiązany do ponownej korekty, tym razem in plus, za okres, w którym to nastąpiło. Wtedy w JPK_V7 musi wskazać datę uregulowania lub zbycia należności w polu DataZaplaty.

2. Korekta VAT naliczonego przez dłużnika

Dłużnik musi skorygować odliczony VAT, gdy:

- upłynął 90 dzień od wyznaczonego terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze,
- nie uregulował należności najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90 dzień od terminu płatności.

Obecnie dłużnik ma również obowiązek korekty, gdy w ostatnim dniu miesiąca, w którym upływa 90 dzień od dnia upływu terminu płatności, jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji.

Jeśli dłużnik nie odliczył VAT z faktury, nie koryguje VAT. Wynika to wprost z art. 89b ustawy o VAT, który stanowi, że w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury. Dlatego gdy nie odliczyliśmy VAT, nie musimy go korygować.

Odliczony VAT dłużnik koryguje na bieżąco, tj. w deklaracji składanej za okres, kiedy upłynął 90 dzień od upływu terminu płatności. Dlatego nie trzeba korygować deklaracji, w której był odliczony VAT. Należy pamiętać, że jest to obowiązek dłużnika, mimo że nie otrzymał żadnych zawiadomień od wierzyciela.

Obowiązek korekty u dłużnika istnieje również, gdy:

- wierzyciel nie będzie korzystał z ulgi na złe długi,
- należność została zapłacona przed terminem złożenia deklaracji za okres, ale po zakończeniu miesiąca, w którym minęło 90 dni.

Termin uregulowania należności, który zwalnia z obowiązku korekty, jest określony inaczej niż u sprzedawcy. Jak wynika z art. 89b ustawy o VAT, obowiązek korekty nie wystąpi, jeżeli dłużnik uregulował należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90 dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

Gdy wierzytelność zostanie uregulowana później, należy:

- skorygować odliczony VAT w deklaracji za okres, w którym upłynął 90 dzień od upływu terminu płatności,

eprasa.pl cf4c572924

- wykazać ponownie ten VAT do odliczenia w deklaracji za okres, kiedy została uregulowana należność.

Nie wynika to wprost z art. 89b ustawy o VAT, ale obowiązek korekty dotyczy również podatników zwolnionych z VAT. Taki wniosek możemy wyciągnąć z brzmienia art. 99 ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, który określa sytuacje, kiedy podatnik zwolniony może złożyć deklarację VAT. Wymienione zostały tam następujące sytuacje:
- dłużnik jest zobowiązany do korekty odliczonego VAT, gdy minęło 90 dni od upływu terminu płatności, a należność z faktury nie została uregulowana (art. 89b ust. 1 ustawy o VAT),
- dłużnik jest uprawniony do dokonania korekty i odliczenia ponownego VAT, gdy uregulował należność po dokonaniu korekty (art. 89b ust. 4 ustawy o VAT).

Obowiązku korekty na podstawie art. 89b ustawy o VAT nie będzie, gdy w związku z wyborem zwolnienia podatnik był zobowiązany do pełnej korekty odliczonego VAT na podstawie art. 91 ustawy o VAT.

W przypadku częściowego uregulowania należności korygujemy tylko część VAT. Korekta dotyczy podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

Przykład 110
Termin płatności z faktury upłynął 12 grudnia 2025 r., a 90 dzień od upływu terminu płatności minął w marcu 2026 r. Należność z tej faktury wyniosła 12 300 zł brutto (w tym 23% VAT). Dłużnik zapłacił 5000 zł. Do 31 marca 2026 r. zaległość nie została w całości uregulowana. Musi on skorygować pozostały VAT od nieuregulowanej części w deklaracji za marzec. Korekcie podlega kwota o wartości netto 5935 zł, VAT 1365 zł.

Dłużnik nie ma obowiązku korekty, gdy:
- faktor reguluje jego należności wobec dostawców,
  Opierając się na wykładni językowej, przez „uregulowanie" należy rozumieć wszystkie typy rozliczeń pomiędzy stronami stosunku prawnego skutkujące efektywnym spełnieniem świadczenia i wygaśnięciem zobowiązania (w formie zapłaty gotówką, polecenia przelewu, polecenia zapłaty, przy zastosowaniu akredytywy, gwarancji, kompensaty). Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 grudnia 2015 r., sygn. ILPP2/4512-1-789/15-3/EN).
- zatrzymał część należności jako kaucję gwarancyjną.
  Potwierdzają to również organy podatkowe (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 2 grudnia 2015 r., sygn. IBPP2/4512-773/15/RSz).

Dłużnik jest zatem obowiązany wykazać kwotę korekty ze znakiem (–) w polach K_46 i P_46 składanej w ramach pliku JPK_V7M/JPK_V7K deklaracji VAT za ten okres. Każdą fakturę wpisujemy odrębnie ze znakiem (–). Gdy dłużnik ureguluje należność, dokonuje ponownej korekty w polach K_47 i P_47.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XXII

Split payment

(art. 108a–108f)

Split payment, czyli zapłatę z podzieloną płatnością, można stosować dobrowolnie lub obowiązkowo, gdy przedmiotem sprzedaży są towary i usługi, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, i wymagane warunki zostały spełnione.

1. Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

Obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności będzie istnieć w przypadku dokonywania płatności za nabyte towary lub usługi, jeżeli łącznie spełnionych będzie pięć warunków (zob. tabela Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności).

Warunki stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności

Lp.	Warunki uprawniające do stosowania obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności
1	2
1.	Podatnik VAT otrzymał fakturę z wykazaną kwotą VAT albo przekazuje całość lub część zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi
2.	Otrzymana faktura dokumentuje nabycie towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT albo nabycia towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT dotyczy kwota płacona przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi. Wykaz towarów – zobacz pkt 1.1.
3.	Kwota należności na fakturze przekracza 15 000 zł (więcej na ten temat zob. pkt 1.2)
4.	Płatność nie jest dokonywana w drodze potrącenia; to wyłączenie będzie mieć zastosowanie w zakresie, w jakim kwoty należności są potrącane (art. 108a ust. 1d ustawy o VAT)

eprasa.pl cf4c572924

1	2
5.	Płatność nie wynika z faktury dokumentującej transakcje realizowane w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, o której mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, jeżeli podmiot, na rzecz którego dokonywana jest płatność, na dzień dostawy był: ■ partnerem prywatnym, z którym podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub ■ jednoosobową spółką partnera prywatnego albo spółką kapitałową, której jedynymi wspólnikami są partnerzy prywatni, z którą podmiot publiczny zawarł umowę o partnerstwie publiczno-prywatnym (art. 108a ust. 1e ustawy o VAT).

Przykład 111
20 listopada podatnik otrzyma fakturę dokumentującą zakup m.in. aparatu fotograficznego (czyli towaru wymienionego w poz. 66 załącznika nr 15 do ustawy o VAT) na kwotę brutto 17 200 zł. Faktura ta nie zostanie opłacona w drodze potrącenia ani nie dokumentuje transakcji realizowanej w wykonaniu umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym. W tej sytuacji podatnik ma obowiązek opłacić tę fakturę z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.

W pozostałych przypadkach stosowanie split payment jest dobrowolne.

1.1. Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT

Załącznik nr 15 do ustawy o VAT wymienia 150 pozycji (zob. tabela Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności). Te towary i usługi po spełnieniu warunków ustawowych są objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności.

Towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, objęte obowiązkowym mechanizmem podzielonej płatności

Poz.	Symbol PKWiU	Nazwa towaru (grupy towarów)/nazwa usługi (grupy usług)
1	2	3
1	05.10.10.0	Węgiel kamienny
2	05.20.10.0	Węgiel brunatny (lignit)
3	ex 10.4	Oleje i tłuszcze zwierzęce i roślinne – wyłącznie olej z rzepaku
4	19.10.10.0	Koks i półkoks z węgla kamiennego i brunatnego (lignitu) lub torfu; węgiel retortowy

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
5	19.20.11.0	Brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe, z węgla kamiennego
6	19.20.12.0	Brykiety, brykietki i podobne paliwa stałe, z węgla brunatnego (lignitu)
7	ex 20.59.12.0	Emulsje do uczulania powierzchni do stosowania w fotografice; preparaty chemiczne do stosowania w fotografice, gdzie indziej niesklasyfikowane – wyłącznie tonery bez głowicy drukującej do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
8	ex 20.59.30.0	Atrament do pisania, tusz kreślarski i pozostałe atramenty i tusze – wyłącznie kasety z tuszem bez głowicy do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
9	ex 22.21.30.0	Płyty, arkusze, folie, taśmy i pasy, z tworzyw sztucznych, niekomórkowych, niewzmocnionych, nielaminowanych ani niepołączonych z innymi materiałami – wyłącznie folia typu stretch
10	24.10.12.0	Żelazostopy
11	24.10.14.0	Surówka i surówka zwierciadlista lub stal, w postaci granulek lub proszku
12	24.10.31.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości >= 600 mm, ze stali niestopowej
13	24.10.32.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, ze stali niestopowej
14	24.10.35.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości >= 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
15	24.10.36.0	Wyroby płaskie walcowane na gorąco, o szerokości < 600 mm, z pozostałej stali stopowej z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
16	24.10.41.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości >= 600 mm, ze stali niestopowej
17	24.10.43.0	Wyroby płaskie walcowane na zimno, o szerokości >= 600 mm, z pozostałej stali stopowej, z wyłączeniem wyrobów ze stali krzemowej elektrotechnicznej
18	24.10.51.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości >= 600 mm, ze stali niestopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane
19	24.10.52.0	Wyroby płaskie walcowane, o szerokości >= 600 mm, z pozostałej stali stopowej, platerowane, powlekane lub pokrywane

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
20	24.10.61.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, ze stali niestopowej
21	24.10.62.0	Pozostałe pręty ze stali, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
22	24.10.65.0	Pręty walcowane na gorąco, w nieregularnie zwijanych kręgach, z pozostałej stali stopowej
23	24.10.66.0	Pozostałe pręty z pozostałej stali stopowej, nieobrobione więcej niż kute, na gorąco walcowane, ciągnione lub wyciskane, włączając te, które po walcowaniu zostały skręcone
24	24.10.71.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, ze stali niestopowej
25	24.10.73.0	Kształtowniki otwarte, nieobrobione więcej niż walcowane na gorąco, ciągnione na gorąco lub wyciskane, z pozostałej stali stopowej
26	24.20.11.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
27	24.20.12.0	Rury okładzinowe, przewody rurowe i rury płuczkowe, w rodzaju stosowanych do wierceń ropy naftowej lub gazu, bez szwu, ze stali
28	24.20.13.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, bez szwu, ze stali
29	24.20.31.0	Rury przewodowe w rodzaju stosowanych do rurociągów ropy naftowej lub gazu, spawane, o średnicy zewnętrznej <= 406,4 mm, ze stali
30	24.20.33.0	Pozostałe rury i przewody rurowe, o okrągłym przekroju poprzecznym, spawane, o średnicy zewnętrznej <= 406,4 mm, ze stali
31	24.20.34.0	Rury i przewody rurowe, o przekroju poprzecznym innym niż okrągły, spawane, o średnicy zewnętrznej <= 406,4 mm, ze stali
32	24.20.40.0	Łączniki rur lub przewodów rurowych inne niż odlewane, ze stali
33	24.31.10.0	Pręty, kątowniki, kształtowniki i profile, ze stali niestopowej, ciągnione na zimno
34	24.31.20.0	Pręty, kątowniki, kształtowniki i profile, z pozostałej stali stopowej, ciągnione na zimno
35	24.32.10.0	Wyroby płaskie ze stali, nieobrobione więcej niż walcowane na zimno, o szerokości < 600 mm, niepokryte

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
36	24.32.20.0	Wyroby walcowane płaskie ze stali, nieobrobione więcej niż walcowane na zimno, o szerokości < 600 mm, platerowane, powleczone lub pokryte
37	24.33.11.0	Kształtowniki otwarte ze stali niestopowej, kształtowane lub gięte na zimno
38	24.33.20.0	Arkusze żeberkowane ze stali niestopowej
39	24.34.11.0	Drut ciągniony na zimno, ze stali niestopowej
40	24.41.10.0	Srebro w stanie surowym lub półproduktu, lub w postaci proszku
41	ex 24.41.20.0	Złoto w stanie surowym lub półproduktu, lub w postaci proszku, z wyłączeniem złota inwestycyjnego w rozumieniu art. 121 ustawy, z zastrzeżeniem poz. 43
42	24.41.30.0	Platyna w stanie surowym lub półproduktu, lub w postaci proszku
43	bez względu na symbol PKWiU	Złoto inwestycyjne w rozumieniu art. 121 ustawy
44	ex 24.41.40.0	Metale nieszlachetne lub srebro, pozłacane, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie srebro, platerowane złotem, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
45	ex 24.41.50.0	Metale nieszlachetne posrebrzane i metale nieszlachetne, srebro lub złoto, platynowane, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu – wyłącznie złoto i srebro, platerowane platyną, nieobrobione inaczej niż do stanu półproduktu
46	24.42.11.0	Aluminium nieobrobione plastycznie
47	24.43.11.0	Ołów nieobrobiony plastycznie
48	24.43.12.0	Cynk nieobrobiony plastycznie
49	24.43.13.0	Cyna nieobrobiona plastycznie
50	24.44.12.0	Miedź nierafinowana; anody miedziane do rafinacji elektrolitycznej
51	24.44.13.0	Miedź rafinowana i stopy miedzi, nieobrobione plastycznie; stopy wstępne miedzi
52	24.44.21.0	Proszki i płatki z miedzi i jej stopów
53	24.44.22.0	Płaskowniki, pręty, kształtowniki i walcówka, z miedzi i jej stopów

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
54	24.44.23.0	Druty z miedzi i jej stopów
55	24.45.11.0	Nikiel nieobrobiony plastycznie
56	ex 24.45.30.0	Pozostałe metale nieżelazne i wyroby z nich; cermetale; popiół i pozostałości zawierające metale i związki metali – wyłącznie odpady i złom metali nieszlachetnych
57	ex 25.11.23.0	Pozostałe konstrukcje i ich części; płyty, pręty, kątowniki, kształtowniki itp. z żeliwa, stali lub aluminium – wyłącznie ze stali
58	ex 25.93.13.0	Tkaniny, kraty, siatki i ogrodzenia z drutu z żeliwa, stali lub miedzi; siatka rozciągana z żeliwa, stali lub miedzi – wyłącznie ze stali
59	ex 26.11.30.0	Elektroniczne układy scalone – wyłącznie procesory
60	26.20.1	Komputery i pozostałe maszyny do automatycznego przetwarzania danych oraz części i akcesoria do nich
61	ex 26.20.21.0	Jednostki pamięci – wyłącznie dyski twarde (HDD)
62	ex 26.20.22.0	Półprzewodnikowe urządzenia pamięci trwałej – wyłącznie dyski SSD
63	ex 26.30.22.0	Telefony dla sieci komórkowych lub dla innych sieci bezprzewodowych – wyłącznie telefony komórkowe, w tym smartfony
64	26.40.20.0	Odbiorniki telewizyjne, nawet zawierające odbiorniki radiowe lub aparaturę do zapisu lub odtwarzania dźwięku lub obrazu
65	ex 26.40.60.0	Konsole do gier wideo (w rodzaju stosowanych z odbiornikiem telewizyjnym lub samodzielnym ekranem) i pozostałe urządzenia do gier zręcznościowych lub hazardowych z elektronicznym wyświetlaczem – z wyłączeniem części i akcesoriów
66	26.70.13.0	Aparaty fotograficzne cyfrowe i kamery cyfrowe
67	27.20.2	Akumulatory elektryczne i ich części
68	28.11.41.0	Części do silników spalinowych wewnętrznego spalania, o zapłonie iskrowym, z wyłączeniem części do silników lotniczych
69	ex 28.23.26.0	Części i akcesoria do fotokopiarek – wyłącznie kasety z tuszem i głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych, tonery z głowicą drukującą do drukarek do maszyn do automatycznego przetwarzania danych
70	ex 29.31.10.0	Wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych, statkach powietrznych lub pływających – wyłącznie wiązki przewodów zapłonowych i innych przewodów, w rodzaju stosowanych w pojazdach samochodowych

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
71	29.31.21.0	Świece zapłonowe; iskrowniki; prądnice iskrownikowe; magnetyczne koła zamachowe; rozdzielacze; cewki zapłonowe
72	29.31.22.0	Silniki rozrusznikowe oraz rozruszniki pełniące rolę prądnic; pozostałe prądnice i pozostałe rodzaje wyposażenia do silników spalinowych
73	29.31.23.0	Sprzęt sygnalizacyjny elektryczny, wycieraczki do szyb, urządzenia zapobiegające zamarzaniu lub potnieniu szyb, w rodzaju stosowanych w pojazdach silnikowych
74	29.31.30.0	Części pozostałego sprzętu i wyposażenia elektrycznego do pojazdów silnikowych
75	29.32.20.0	Pasy bezpieczeństwa, poduszki powietrzne oraz części i akcesoria nadwozi
76	29.32.30.0	Części i akcesoria do pojazdów silnikowych (z wyłączeniem motocykli), gdzie indziej niesklasyfikowane
77	30.91.20.0	Części i akcesoria do motocykli i przyczep motocyklowych bocznych
78	ex 32.12.13.0	Biżuteria i inne wyroby jubilerskie oraz ich części, z metalu szlachetnego lub metalu platerowanego metalem szlachetnym – wyłącznie części biżuterii i części pozostałych wyrobów jubilerskich ze złota, srebra i platyny, tj. niewykończone lub niekompletne wyroby jubilerskie i wyraźne części biżuterii, w tym pokrywane lub platerowane metalem szlachetnym
79	38.11.49.0	Zużyte samochody, komputery, telewizory i inne urządzenia przeznaczone do złomowania
80	38.11.51.0	Odpady szklane
81	38.11.52.0	Odpady z papieru i tektury
82	38.11.54.0	Pozostałe odpady gumowe
83	38.11.55.0	Odpady z tworzyw sztucznych
84	38.11.58.0	Odpady inne niż niebezpieczne zawierające metal
85	38.12.26.0	Niebezpieczne odpady zawierające metal
86	38.12.27	Odpady i braki ogniw i akumulatorów elektrycznych; zużyte ogniwa i baterie galwaniczne oraz akumulatory elektryczne
87	38.32.2	Surowce wtórne metalowe

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
88	38.32.31.0	Surowce wtórne ze szkła
89	38.32.32.0	Surowce wtórne z papieru i tektury
90	38.32.33.0	Surowce wtórne z tworzyw sztucznych
91	38.32.34.0	Surowce wtórne z gumy
92		Benzyny silnikowe, oleje napędowe, gazy przeznaczone do napędu silników spalinowych – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
93		Oleje opałowe oraz oleje smarowe – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
94	ex 58.29.11.0	Pakiety oprogramowania systemów operacyjnych – wyłącznie dyski SSD
95	ex 58.29.29.0	Pakiety pozostałego oprogramowania użytkowego – wyłącznie dyski SSD
96	ex 59.11.23.0	Pozostałe filmy i nagrania wideo na dyskach, taśmach magnetycznych itp. nośnikach – wyłącznie dyski SSD
97	bez względu na symbol PKWiU	Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz.U. z 2021 r. poz. 332 ze zm.)
98	41.00.30.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
99	41.00.40.0	Roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków niemieszkalnych (prace związane z budową nowych budynków, przebudową lub remontem istniejących budynków)
100	42.11.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową autostrad, dróg, ulic i innych dróg dla pojazdów i pieszych oraz budową pasów startowych
101	42.12.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową dróg szynowych i kolei podziemnej
102	42.13.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową mostów i tuneli
103	42.21.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rurociągów przesyłowych
104	42.21.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową sieci rozdzielczych, włączając prace pomocnicze

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
105	42.21.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową systemów irygacyjnych (kanałów), magistrali i linii wodociągowych, obiektów do uzdatniania wody i oczyszczania ścieków oraz stacji pomp
106	42.21.24.0	Roboty związane z wierceniem studni i ujęć wodnych oraz instalowaniem zbiorników septycznych
107	42.22.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową przesyłowych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
108	42.22.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową rozdzielczych linii telekomunikacyjnych i elektroenergetycznych
109	42.22.23.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową elektrowni
110	42.91.20.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową nabrzeży, portów, tam, śluz i związanych z nimi obiektów hydrotechnicznych
111	42.99.21.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową budowli produkcyjnych i dla górnictwa
112	42.99.22.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową stadionów i boisk sportowych
113	42.99.29.0	Roboty ogólnobudowlane związane z budową pozostałych obiektów inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane
114	43.11.10.0	Roboty związane z rozbiórką i burzeniem obiektów budowlanych
115	43.12.11.0	Roboty związane z przygotowaniem terenu pod budowę, z wyłączeniem robót ziemnych
116	43.12.12.0	Roboty ziemne: roboty związane z kopaniem rowów i wykopów oraz przemieszczaniem ziemi
117	43.13.10.0	Roboty związane z wykonywaniem wykopów i wierceń geologiczno-inżynierskich
118	43.21.10.1	Roboty związane z wykonywaniem instalacji elektrycznych służących bezpieczeństwu
119	43.21.10.2	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych instalacji elektrycznych
120	43.22.11.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji wodno-kanalizacyjnych i odwadniających
121	43.22.12.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji cieplnych, wentylacyjnych i klimatyzacyjnych

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
122	43.22.20.0	Roboty związane z wykonywaniem instalacji gazowych
123	43.29.11.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji
124	43.29.12.0	Roboty związane z zakładaniem ogrodzeń
125	43.29.19.0	Pozostałe roboty związane z wykonywaniem instalacji, gdzie indziej niesklasyfikowane
126	43.31.10.0	Roboty tynkarskie
127	43.32.10.0	Roboty instalacyjne stolarki budowlanej
128	43.33.10.0	Roboty związane z wykładaniem posadzek i oblicowywaniem ścian
129	43.33.21.0	Roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian lastryko, marmurem, granitem lub łupkiem
130	43.33.29.0	Pozostałe roboty związane z wykładaniem podłóg i ścian (włączając tapetowanie), gdzie indziej niesklasyfikowane
131	43.34.10.0	Roboty malarskie
132	43.34.20.0	Roboty szklarskie
133	43.39.11.0	Roboty związane z wykonywaniem elementów dekoracyjnych
134	43.39.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych wykończeniowych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
135	43.91.11.0	Roboty związane z wykonywaniem konstrukcji dachowych
136	43.91.19.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych prac dekarskich
137	43.99.10.0	Roboty związane z zakładaniem izolacji przeciwwilgociowych i wodochronnych
138	43.99.20.0	Roboty związane z montowaniem i demontowaniem rusztowań
139	43.99.30.0	Roboty związane z fundamentowaniem, włączając wbijanie pali
140	43.99.40.0	Roboty betoniarskie
141	43.99.50.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji stalowych
142	43.99.60.0	Roboty związane ze wznoszeniem konstrukcji z cegieł i kamienia

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3
143	43.99.70.0	Roboty związane z montażem i wznoszeniem konstrukcji z elementów prefabrykowanych
144	43.99.90.0	Roboty związane z wykonywaniem pozostałych specjalistycznych robót budowlanych, gdzie indziej niesklasyfikowanych
145	45.31.1	Sprzedaż hurtowa części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
146	45.32.1	Sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych (z wyłączeniem motocykli) prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach
147	45.32.2	Pozostała sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli
148	ex 45.40.10.0	Sprzedaż hurtowa motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
149	ex 45.40.20.0	Sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach – wyłącznie sprzedaż części i akcesoriów do motocykli
150	ex 45.40.30.0	Pozostała sprzedaż detaliczna motocykli oraz części i akcesoriów do nich – wyłącznie sprzedaż detaliczna części i akcesoriów do motocykli

1.2. Kwota należności na fakturze

Z art. 108a ust. 1a ustawy o VAT wynika, że warunek obowiązkowego stosowania mechanizmu podzielonej płatności jest spełniony, gdy kwota należności ogółem na fakturze przekroczy 15 000 zł.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że dla spełnienia komentowanego warunku istotna jest kwota należności ogółem na fakturze, a nie kwota należności za towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W konsekwencji obowiązek dokonywania płatności z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności będzie istnieć nawet wtedy, gdy faktura będzie dokumentowała dostawy takich towarów lub usług tylko w niewielkiej części.

Gdy na fakturze, z której kwota do zapłaty przekracza 15 000 zł, są towary i usługi z załącznika nr 15 do ustawy o VAT oraz spoza tego załącznika, obowiązkowy MPP stosujemy, płacąc tylko za towary i usługi z załącznika nr 15 do ustawy o VAT. W przypadku pozostałych towarów i usług sposób płatności zależy od podatnika. W objaśnieniach podatkowych z 23 grudnia 2019 r. czytamy:

MF *W przypadku, gdy faktura o wartości brutto powyżej 15 000 zł będzie zawierała chociaż jedną pozycję (przykładowo na kwotę 3000 zł netto + 690 zł VAT)*

eprasa.pl cf4c572924

objętą załącznikiem nr 15, wówczas obowiązek zastosowania mechanizmu podzielonej płatności będzie dotyczył kwoty równej kwocie podatku z tej konkretnej pozycji, a więc kwoty równej 690 zł. Nie wyklucza to oczywiście możliwości uregulowania w mechanizmie podzielonej płatności części należności ponad tą objętą obowiązkiem lub całej należności z takiej faktury.

2. Przelewy zaliczkowe

Jednym z warunków stosowania mechanizmu podzielonej płatności jest wskazanie przy dokonywaniu przelewu numeru faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność. Co do zasady, wyłącza to możliwość stosowania mechanizmu podzielonej płatności przed wystawieniem faktury, której dotyczyć ma płatność.

Istnieje jednak wyjątek od tej zasady. Jest on stosowany w przypadku dokonywania całości lub części zapłaty (np. wpłaty zaliczki) przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi. Z art. 108a ust. 1c ustawy o VAT wynika, że płatności takie mogą być dokonywane z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (obowiązkowego i dobrowolnego) przed wystawieniem faktury zaliczkowej. W takich przypadkach w dedykowanym komunikacie przelewu zamiast informacji o numerze faktury, w związku z którą dokonywana jest płatność, wpisywany jest wyraz „zaliczka". W przypadku obowiązkowego split payment o jego zastosowaniu będzie decydowała kwota zaliczki. Zdaniem organów powinna decydować kwota na fakturze dokumentującej tę zaliczkę.

3. Przelewy zbiorcze

Z przepisów art. 108 ust. 3a–3c ustawy o VAT wynika możliwość dokonywania jednym komunikatem przelewu zapłaty za więcej niż jedną fakturę. W takiej sytuacji podatnik w komunikacie przelewu nie wskazuje numeru konkretnej faktury płaconej w mechanizmie podzielonej płatności, będzie natomiast wskazywał okres, za który dokonuje płatności (art. 108a ust. 3c ustawy o VAT).

Z tej możliwości podatnicy mogą korzystać wyłącznie w celu opłacania w ramach mechanizmu podzielonej płatności wszystkich faktur wystawionych przez danego sprzedawcę w okresie nie krótszym niż jeden dzień i nie dłuższym niż jeden miesiąc (art. 108 ust. 3a ustawy o VAT). Zbiorczym komunikatem przelewu nie mogą być opłacane:

1) tylko niektóre faktury wystawione w danym okresie przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika,
2) wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika w okresie krótszym niż jeden dzień,
3) wszystkie faktury wystawione przez sprzedawcę na rzecz danego podatnika w okresie dłuższym niż jeden miesiąc (tj. miesiąc kalendarzowy),
4) faktury wystawiane przez różnych sprzedawców.

eprasa.pl cf4c572924

4. Rachunek VAT

Istnieje obowiązek posiadania przez niektórych podatników prowadzonych w walucie polskiej:

- rachunków rozliczeniowych, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 Prawa bankowego, lub
- imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej otwartych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą (art. 108e ustawy o VAT),

a w konsekwencji rachunków VAT prowadzonych do tych rachunków.

Obecnie MPP nie może być zastosowany przy innych, niż przelew, formach rozliczeń bezgotówkowych, np. płatności kartami płatniczymi, przekazach, wekslach. Oznacza to, że zapłata np. kartą w sytuacji, w której wystąpi obowiązek zapłaty w MPP, będzie oznaczała brak wykonania obowiązku zapłaty w MPP.

Obowiązek ten ciąży na:

1) podatnikach, którzy dokonują dostaw towarów lub świadczą usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT, oraz
2) podatnikach nabywających takie towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT.

Są to towary i usługi, które będą objęte obowiązkowym mechanizmem split payment.

Czym zatem jest rachunek rozliczeniowy? Jak wynika z art. 49 ust. 2 Prawa bankowego, rachunki rozliczeniowe oraz rachunki lokat terminowych mogą być prowadzone wyłącznie dla:

- osób prawnych,
- jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną,
- osób fizycznych prowadzących działalność zarobkową na własny rachunek, w tym dla osób będących przedsiębiorcami.

Jest to zatem rachunek otwierany w związku z prowadzoną działalnością.

Wprowadzenie obowiązku posiadania rachunku rozliczeniowego lub imiennego rachunku w SKOK, otwartego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, wynika z faktu, że tylko do tych rachunków bank może założyć rachunek VAT.

Nie jest możliwe dokonanie zapłaty na rachunek VAT w walutach obcych. Jak podkreśla MF, umówienie się na transakcję w walucie innej niż złoty nie zwalnia jednak z obowiązku stosowania obligatoryjnego MPP. W takim przypadku należy dokonać dwóch płatności:

1) kwoty odpowiadającej kwocie VAT za pomocą komunikatu przelewu na rachunek VAT w złotówkach, według kwoty VAT wskazanej w złotówkach na fakturze,
2) kwoty netto – ta część powinna być opłacona odrębnym przelewem w obcej walucie lub może być rozliczona w inny sposób.

eprasa.pl cf4c572924

Dla ustalenia, czy wartość brutto faktury wystawionej w walucie obcej przekracza limit wskazany do stosowania obowiązkowego MPP (15 000 zł), należy stosować kursy walut zgodnie z zasadami przyjętymi w ustawie o VAT. Będzie to zatem kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień powstania obowiązku podatkowego, chyba że faktura została wystawiona wcześniej. Wtedy przyjmujemy kurs z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury. Gdy podatnik stosuje wspólne kursy dla VAT i podatku dochodowego, przyjmie ten wspólny kurs.

4.1. Zasady dysponowania środkami z rachunku VAT

Cechą charakterystyczną rachunku VAT jest możliwość uznawania i obciążania go wyłącznie kwotami wskazanymi w przepisach art. 62b Prawa bankowego (przepisy te są odpowiednio stosowane do rachunków VAT prowadzonych przez spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe). Uznawanie rachunków VAT i obciążanie ich innymi kwotami niż wskazane w tych przepisach jest niedopuszczalne.

Zasady korzystania z rachunku VAT

Uznania rachunku VAT	Obciążenia rachunku VAT
1	2
Zapłata kwoty odpowiadającej kwocie VAT przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu	Dokonanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu płatności kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT z tytułu nabycia towarów lub usług na rachunek VAT
Wpłaty kwot podatku VAT przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT (chodzi o podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych), na rzecz płatnika, o którym mowa w art. 17a ustawy o VAT, przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu	Dokonanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy o VAT, na rachunek VAT nabywcy towarów lub usług
Przekazanie środków z innego rachunku VAT posiadacza rachunku VAT	Wpłaty: – podatku VAT, dodatkowego zobowiązania podatkowego, odsetek za zwłokę w podatku VAT lub odsetek za zwłokę od dodatkowego zobowiązania podatkowego, – podatku dochodowego od osób prawnych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób prawnych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek,

eprasa.pl cf4c572924

1	2
	– podatku dochodowego od osób fizycznych oraz zaliczek na ten podatek, a także odsetek za zwłokę w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz odsetek od zaliczek na ten podatek, – podatku akcyzowego, przedpłat podatku akcyzowego, wpłat dziennych, a także odsetek za zwłokę w podatku akcyzowym oraz odsetek od przedpłat podatku akcyzowego, – należności celnych oraz odsetek za zwłokę od tych należności – podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz odsetek za zwłokę w podatku od wydobycia niektórych kopalin, – podatku od sprzedaży detalicznej oraz odsetek za zwłokę w podatku od sprzedaży detalicznej, – opłaty od środków spożywczych oraz dodatkowej opłaty, – zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji oraz odsetek za zwłokę w podatku od wartości sprzedanej produkcji, – podatku tonażowego oraz odsetek za zwłokę w podatku tonażowym, – opłaty, o której mowa w art. 92 ust. 11 ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2151), dodatkowej opłaty, o której mowa w art. 92 ust. 21 tej ustawy, oraz odsetek za zwłokę od tych opłat (tzw. podatek od małpek)
Zwrot przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu kwoty odpowiadającej kwocie podatku VAT, wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1–3 i ust. 14 ustawy o VAT	Wpłaty przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu podatku VAT przez podatnika, o którym mowa w art. 103 ust. 5a ustawy o VAT (chodzi o podatnika dokonującego wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych), na rzecz płatnika wskazanego w art. 17a ustawy o VAT
Zwrot przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy o VAT, przez urząd skarbowy	Przekazanie przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu kwoty podatku VAT na rachunek VAT dostawcy towarów lub usługodawcy przez posiadacza rachunku, który: – otrzymał płatność przy użyciu dedykowanego komunikatu przelewu oraz – nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność
	Przekazanie przy użyciu komunikatu przelewu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług na rachunek VAT podatnika wskazanego w umowie o nabyciu wierzytelności przez posiadacza rachunku, który: – otrzymał płatność przy użyciu komunikatu przelewu oraz – nie jest dostawcą towarów lub usługodawcą wskazanym na fakturze, za którą jest dokonywana płatność

eprasa.pl cf4c572924

1	2
	Zwrot przy użyciu komunikatu przelewu nienależnie otrzymanej płatności na rachunek VAT posiadacza rachunku, od którego otrzymano tę płatność przy użyciu komunikatu przelewu
Przekazanie środków z rachunku VAT posiadacza będącego członkiem grupy VAT	Przekazanie środków na inny rachunek VAT posiadacza rachunku VAT, prowadzony również w innym banku, przy użyciu komunikatu przelewu, w którym posiadacz w miejsce informacji, o których mowa w: – art. 108a ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy o VAT – wskazuje kwotę przekazywanych środków, – art. 108a ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT– wpisuje wyrazy „przekazanie własne”, – art. 108a ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT – wskazuje numer, za pomocą którego posiadacz jest zidentyfikowany na potrzeby podatku VAT
	Przekazanie środków na rachunek wskazany przez naczelnika urzędu skarbowego w informacji o postanowieniu, o której mowa w art. 108b ust. 4 ustawy o VAT
	Przekazanie środków na rachunek rozliczeniowy państwowej jednostki budżetowej, gdy rachunek VAT prowadzony jest dla rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 196 ust. 1 pkt 2 albo 5 ustawy o finansach publicznych
	Realizacja zajęcia na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego dotyczącego egzekucji należności z tytułu podatków i składek
	Wpłaty należności z tytułu składek ZUS, oraz należności z tytułu składek, o których mowa w art. 32 tej ustawy, do poboru których obowiązany jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych oraz składek KRUS
	Przekazanie przez bank środków pieniężnych na prowadzony w tym samym banku wyodrębniony rachunek niebędący rachunkiem rozliczeniowym, służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT (rachunek techniczny) – w przypadku, o którym mowa w art. 62e ust. 3 pkt 2 Prawa bankowego, tj. w przypadku niewskazania przez posiadacza likwidowanego rachunku VAT innego rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku
	Wpłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług oraz należności celnych na rzecz przedstawiciela bezpośredniego lub pośredniego w rozumieniu przepisów celnych, przy użyciu komunikatu przelewu
	Przekazanie środków przez posiadacza rachunku VAT będącego członkiem grupy VAT na rachunek VAT przedstawiciela grupy VAT

eprasa.pl cf4c572924

Z art. 62b ust. 2 pkt 7 Prawa bankowego wynika, że w wyjątkowych sytuacjach dopuszczalne jest przekazywanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy podatnika, który nie jest innym rachunkiem VAT (tj. nie jest rachunkiem VAT prowadzonym przez inny bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową). Do takiego przekazania wymagana jest zgoda naczelnika urzędu skarbowego w formie postanowienia.

Ponadto została wprowadzona możliwość przekazywania przez bank środków pieniężnych z rachunków VAT na prowadzony w tym samym banku wyodrębniony rachunek niebędący rachunkiem rozliczeniowym, służący identyfikacji posiadacza rachunku VAT (tzw. rachunek techniczny). Będzie tak w przypadku niewskazania przez posiadacza likwidowanego rachunku VAT innego rachunku VAT prowadzonego w tym samym banku (art. 62b ust. 2 pkt 10 Prawa bankowego). Podatnicy mogą występować do naczelnika urzędu skarbowego o zgodę na wypłatę tych środków na rachunek rozliczeniowy.

Mimo że rachunek rozliczeniowy jest związany z prowadzoną działalnością, w praktyce nie każdy przedsiębiorca musi go posiadać. Nie ma zakazu wykorzystywania ROR w działalności gospodarczej. Obowiązek założenia rachunku rozliczeniowego istnieje, gdy przedsiębiorcy sprzedają lub kupują towary wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT. W przypadku pozostałych transakcji nadal mogą korzystać z ROR. Obowiązek założenia tego rachunku istnieje niezależnie od wysokości dokonywanych transakcji. Należy pamiętać o obowiązku zgłoszenia do urzędu założonego rachunku rozliczeniowego.

4.2. Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT

Zgoda na przekazanie środków z rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy podatnika, który nie jest innym rachunkiem VAT, wyrażana jest na wniosek podatnika. W przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub spółki handlowej niemającej osobowości prawnej z takim wnioskiem mogą występować również osoby, które były wspólnikami tych spółek (art. 108b ust. 7 ustawy o VAT).

Wniosek ten – poza danymi wymaganymi dla każdego podania (określonymi w art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej) – musi zawierać określenie wysokości środków zgromadzonych na rachunku VAT, jaka ma zostać przekazana (art. 108b ust. 2 ustawy o VAT). W praktyce we wniosku wskazywana jest górna granica tej kwoty, ponieważ złożenie tego wniosku nie blokuje możliwości wykorzystywania środków zgromadzonych na rachunku VAT na inne z dopuszczonych celów (np. do opłacenia kwot podatku VAT). Efektem może być to, że kwota zgromadzona na rachunku VAT na dzień realizacji postanowienia w sprawie wyrażenia zgody może być inna niż kwota na dzień złożenia wniosku.

Złożenie przez podatnika wniosku, o którym mowa w art. 108b ust. 1 ustawy o VAT, wszczyna postępowanie podatkowe. Postępowanie to kończy się wydaniem:

eprasa.pl cf4c572924

1) postanowienia w sprawie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT – jeżeli nie występują przesłanki odmowy wydania takiej zgody; na postanowienie to przysługuje zażalenie (art. 108b ust. 1a ustawy o VAT),
2) decyzji o odmowie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT w wysokości posiadanej przez podatnika zaległości podatkowej w podatku VAT oraz w innych należnościach, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT wraz z odsetkami za zwłokę, istniejącej na dzień wydania decyzji (art. 108b ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT); wydaniu takiej decyzji może towarzyszyć wydanie postanowienia w sprawie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT ponad kwotę, której dotyczy decyzja,
3) decyzji o odmowie wyrażenia zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że:
   a) zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku VAT oraz innych należności, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT nie zostanie wykonane, w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić ich egzekucję (art. 108b ust. 5 pkt 2 lit. a ustawy o VAT), lub
   b) wystąpi zaległość podatkowa z tytułu podatku VAT oraz innych należności, które mogą być regulowane środkami zgromadzonymi na rachunku VAT lub zostanie ustalone dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 108b ust. 5 pkt 2 lit. b ustawy o VAT).

Posiadanie zaległości objętych decyzją o rozłożeniu ich na raty albo o odroczeniu terminu ich płatności nie wyłącza prawa do uzyskania zgody na wypłatę środków z rachunku VAT.

eprasa.pl cf4c572924

Rozdział XXIII

Stawki VAT i zwolnienia

(art. 41 i art. 43 ustawy o VAT)

1. Klasyfikacja towarów i usług

Usługi są klasyfikowane według PKWiU 2015, którą określa rozporządzenie Rady Ministrów z 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) – Dz.U. z 2015 r. poz. 1676 ze zm. Mimo że w PKWiU oprócz usług są wymienione towary, to w ich przypadku dla celów klasyfikacji i ustalania stawek VAT decyduje numer CN. Numer PKWiU albo CN decyduje jednak o stawce VAT, gdy jest powołany w przepisach VAT.

2. Ustalenie stawki VAT dla świadczonych usług

Usługi mogą być opodatkowane stawką 8%, 5%, 0% albo zwolnione z VAT. Gdy nie możemy zastosować stawki obniżonej albo zwolnienia z VAT, stosujemy stawkę 23%.

2.1. Zwolnienie z VAT dla świadczonych usług

W pierwszej kolejności sprawdzamy, czy można zastosować zwolnienie. O możliwości zastosowania zwolnienia nie decyduje numer PKWiU. Wyjątkiem są usługi zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi świadczone na zlecenie, z wyłączeniem wyceny nieruchomości mieszkalnych (PKWiU ex 68.32.11.0 i PKWiU ex 68.32.12.0).

Wykaz usług zwolnionych z VAT jest wymieniony w:

- art. 43 ustawy z 11 marca 2004 r. o VAT oraz
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień.

W tych przepisach zostały również wskazane warunki stosowania zwolnień z VAT.

eprasa.pl cf4c572924

2.2. Stosowanie stawki 0%

Wykaz usług opodatkowanych stawką 0% został wymieniony w:
- art. 83 ustawy o VAT oraz
- rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług.

O zakresie stosowania stawki 0% nie decyduje numer PKWiU. Może mieć natomiast znaczenie numer CN statku, którego dotyczą usługi.

2.3. Stosowanie obniżonej stawki 5%

Stawka 5% ma zastosowanie do usług wymienionych w załączniku nr 10 do ustawy o VAT. Dotyczy ich jednak tylko jedna pozycja tego załącznika. Jest to poz. 24, która dotyczy dostarczania drogą elektroniczną publikacji objętych poz. 19 tego załącznika, z wyłączeniem:
- publikacji, które w całości lub w przeważającej mierze składają się z treści wideo lub możliwej do odsłuchania muzyki,
- czasopism regionalnych lub lokalnych ex CN 4902,
- czasopism regionalnych lub lokalnych ex CN 4911.

2.4. Stosowanie obniżonej stawki 8%

Wykaz usług opodatkowanych stawką 8% zawiera załącznik nr 3 do ustawy o VAT oraz art. 41 ust. 12–12f ustawy o VAT. Dla wielu wymienionych tam usług o stawce VAT decyduje numer PKWiU. Jednak nie dla wszystkich. W przypadku części z nich o możliwości zastosowania stawki 8% decyduje spełnienie wskazanych tam warunków. Ponadto wykaz usług opodatkowanych stawką 8% znajduje się w załączniku do rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek VAT. Są to usługi kosmetyczne (zob. pkt 2.4.2).

2.4.1. Stawka VAT na usługi gastronomiczne i opakowania

Dla usług gastronomicznych zasady stosowania stawki 8% reguluje art. 41 ust. 12 i 12f ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika, że stawkę 8% stosujemy do wszystkich czynności (tj. do dostaw towarów i świadczenia usług), które według PKWiU 2015 są klasyfikowane jako usługi związane z wyżywieniem. Oznacza to, że ta stawka jest stosowana niezależnie od tego, czy posiłek jest spożywany na miejscu czy na wynos, jeśli towarzyszą mu dodatkowe usługi. Stawki 8% nie zastosujemy jednak do sprzedaży:

1) napojów innych niż wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie, w tym ich przygotowania i podania;
2) towarów nieprzetworzonych przez podatnika, innych niż wymienione w załączniku nr 3 lub załączniku nr 10 do ustawy o VAT lub w przepisach wykonawczych wydanych na jej podstawie;

eprasa.pl cf4c572924

3) posiłków, których składnikami są:
   a) homary i ośmiornice oraz inne towary objęte CN 0306–0308 (np. krewetki, małże czy ślimaki),
   b) kawior lub namiastki kawioru objęte CN 1604,
   c) przetwory z homarów i ośmiornic oraz inne towary objęte CN 1603 00 i CN 1605.

Sprzedaż ta jest opodatkowana stawką 23%.

Nie zawsze sprzedaż posiłku na wynos traktowana jest jak świadczenie usług. W pewnych okolicznościach są to dostawy towarów opodatkowane stawką 5%. Jak czytamy w piśmie Dyrektora KIS z 9 lutego 2024 r. (sygn. 0110-KSI2-1.441.58.2023.4.KS), który argumentował, dlaczego sprzedaż pizzy na wynos uznał za dostawę towarów:

MF *Podsumowując raz jeszcze należy podkreślić, że ww. klasyfikacji dokonano po szczegółowej analizie wszystkich okoliczności w jakich następuje dostawa towaru –„pizza (…) sprzedawana na wynos z tzw. „lady". Z opisu przedstawionego w aktach sprawy wynika bowiem, że dostawie towaru nie towarzyszą żadne dodatkowe czynności wspomagające takie jak: podgrzanie, krojenie czy przygotowanie na życzenie konkretnego klienta. Produkt od momentu wystawienia na ekspozycji do sprzedaży nie jest w żaden sposób zmieniany/modyfikowany, tj. nie są wykonywane żadne dodatkowe czynności, które wpływają na jego skład i istotne właściwości. Pokrojenie także nie odbywa się na życzenie Klienta. Sprzedawca podaje klientowi wcześniej pokrojoną, gotową, zimną pizzę z ekspozycji, zapakowaną do papierowej torebki. Pizza sprzedawana jest w formule na „wynos".*

Ponadto organy podatkowe zmieniły zdanie i pozwalają na stosowanie stawki 5% zamiast 8% przy sprzedaży lodów, kanapek na wynos. Również TSUE uznał, że prawo unijne nie sprzeciwia się stosowaniu różnych stawek VAT na środki spożywcze składające się z tego samego głównego składnika i zaspokajające tę samą potrzebę przeciętnego konsumenta w zależności od tego, czy są one sprzedawane detalicznie w sklepie, czy też są przygotowywane i podawane klientowi na gorąco na jego zamówienie w celu natychmiastowego spożycia (wyrok TSUE z 5 października 2023 r. w sprawie C-146/22).

Przedsiębiorcy mają obowiązek doliczania do sprzedawanej żywności i napojów w opakowaniach jednorazowych z tworzyw sztucznych dodatkowej opłaty, tzw. opłaty od plastiku (opłaty SUP – single use plastic). Opłata dotyczy opakowań, napojów lub żywności pakowanej przez przedsiębiorcę w te opakowania i pobierana jest od użytkownika końcowego. Opłata ta powinna być wliczona do podstawy opodatkowania posiłku i opodatkowana taką samą stawką co posiłek, tj. 8% lub 23%.

2.4.2. Usługi kosmetyczne

Usługi kosmetyczne sklasyfikowane pod trzema numerami PKWiU: 96.02.13.0, ex 96.02.14.0, 96.02.19.0 są opodatkowane stawką 8%. Pod wymienionymi numerami sklasyfikowane są:

eprasa.pl cf4c572924

- usługi kosmetyczne, manicure i pedicure – PKWiU 96.02.13.0,
- usługi kosmetyczne, manicure i pedicure, świadczone w domu – PKWiU ex 96.02.14.0,
- pozostałe usługi kosmetyczne – PKWiU 96.02.19.0.

Obecnie salony często świadczą usługi wykraczające poza ten zakres usług. Dlatego należy ustalić, jakie usługi skorzystają z obniżonej stawki.

Do kategorii usług sklasyfikowanych pod wymienionymi numerami PKWiU zaliczamy m.in.:

- zabiegi pielęgnacyjne i upiększające (które nie wymagają specjalistycznej wiedzy lekarskiej),
- wykonywanie manicure i pedicure,
- stylizację brwi i rzęs,
- przekłuwanie uszu,
- usługi związane z poradnictwem dotyczącym: pielęgnacji urody i wykonywania makijażu, w zakresie higieny osobistej, pielęgnacji ciała,
- usługi depilacji, naświetlania promieniami ultrafioletowymi i podczerwonymi,
- pedicure podologiczny, gdy nie jest wykonywany w ramach zawodu medycznego np. pielęgniarki albo fizjoterapeuty lub przez zakład leczniczy; podolog nie jest zawodem medycznym; na liście zawodów medycznych nie znalazł się podolog, tylko podiatra (zob. WIS Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lipca 2021 r., sygn. 0112-KDSL2-2.440.120.2021.2.KP).

Do tej kategorii usług nie zaliczymy natomiast m.in. usług:

- świadczonych przez łaźnie tureckie, sauny i łaźnie parowe, solaria, groty solne, sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 96.04.10.0; usługi te mimo to są opodatkowane stawką 8%, gdyż można je zaliczyć do usług związanych z rekreacją w zakresie wstępu (poz. 68 zał. nr 3 do ustawy);
- świadczonych przez salony odchudzające, salony masażu relaksacyjnego i podobnych usług mających na celu poprawę samopoczucia, sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 96.04.10.0; usługi te są opodatkowane stawką 23%, jako wykonywane przez podmioty niemające uprawnień do wykonywania zawodu medycznego;
- w zakresie masaży i terapii leczniczych, sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 86.90.13.0, 86.90.19.0; usługi te mogą korzystać ze zwolnienia, gdy są spełnione warunki wskazane w art. 43 ust. 1 pkt 18 lub 19 ustawy o VAT;
- wykonania tatuażu zmywalnego przy użyciu aerografów, szablonów i sprężonego powietrza z farbą, sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 96.09; usługi te są opodatkowane stawką 23%;
- zaprojektowania i wykonania tatuażu artystycznego sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 96.09; usługi te, pod pewnymi warunkami, mogą być opodatkowane stawką 8% na podstawie poz. 63 zał. nr 3 do ustawy (jako usługi twórców wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania) lub 23% w pozostałym zakresie;

eprasa.pl cf4c572924

- treningu metodą elektrostymulacji mięśni EMS sklasyfikowanych pod numerem PKWiU 96.04; usługi te mogą być opodatkowane stawką 8%, gdyż można je zaliczyć do usług związanych z rekreacją w zakresie wstępu (poz. 68 zał. nr 3 do ustawy);
- wymagających wiedzy medycznej; usługi te korzystają ze zwolnienia z VAT, jeśli mają na celu profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia oraz są świadczone przez osoby wykonujące zawody medyczne.

3. Ustalenie stawki VAT od towarów

Dla towarów przewidziano trzy stawki obniżone: 0%, 5%, 8%, albo zwolnienie z VAT. Towary dla celów zastosowania stawki VAT identyfikowane są – zgodnie z art. 5a ustawy o VAT – według CN (Nomenklatury scalonej), PKWiU 2015 (Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług), PKOB (Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych) lub opisowo.

3.1. Stosowanie zwolnienia z VAT

W art. 43 ust. 1 ustawy o VAT przewidziano kilka zwolnień dla dostawy towarów. Trzy z nich odnoszą się do nieruchomości. I tak zwolnienie na podstawie:

- art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT ma zastosowanie do dostawy nieruchomości niezabudowanych innych niż tereny budowlane,
- art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT ma zastosowanie do dostawy nieruchomości sprzedawanych po pierwszym zasiedleniu, gdy od pierwszego zasiedlenia minęły dwa lata,
- art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT ma zastosowanie do dostawy nieruchomości sprzedawanych przed pierwszym zasiedleniu lub gdy od pierwszego zasiedlenia nie minęły dwa lata.

Natomiast zwolnienie określone w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT ma zastosowanie do wszystkich towarów, od zakupu których podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT, wykorzystywanych do działalności zwolnionej z VAT. Obecnie zdaniem organów podatkowych możemy mówić, że podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT, tylko jeżeli przy nabyciu, wytworzeniu lub imporcie towaru VAT wystąpił. W przypadkach gdy VAT przy nabyciu, wytworzeniu lub imporcie towaru nie wystąpił, warunek ten nie jest spełniony (zob. przykładowo stanowiące zmianę interpretacji indywidualnych pismo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 2 marca 2023 r., sygn. DOP7.8101.63.2022.AWCH).

3.2. Stosowanie stawki 0%

Gdy nie zastosujemy zwolnienia, to w pierwszej kolejności sprawdzamy, czy występują przesłanki dla zastosowania stawki 0% wynikające z art. 83 ust. 1 pkt 1, 3, 6, 10, 18 i 27 ustawy o VAT (m.in. pojazdy i części do pojazdów wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym).

eprasa.pl cf4c572924

Jeśli nie, to następnie ustalamy, czy znajdzie zastosowanie stawka 0% wynikająca z innych przepisów, tj. sprawdzamy, czy mamy do czynienia z:

- WDT (art. 41 ust. 3 i 42 ustawy o VAT oraz art. 45a rozporządzenia nr 282/2011) albo
- eksportem towarów (art. 41 ust. 4–11 ustawy o VAT, ale też funkcjonalnie – art. 129 ustawy o VAT i art. 47 i 48 rozporządzenia nr 282/2011).

Jeżeli nie mamy do czynienia z WDT albo eksportem towarów, sprawdzamy, czy nie występują przesłanki dla zastosowania stawki 0% wynikające z:

- art. 83 ust. 1 pkt 1, 4 i 5, pkt 22 i 26 ustawy o VAT (m.in. importu pojazdów i części do pojazdów wykorzystywanych w transporcie międzynarodowym oraz „komputery dla szkół" z załącznika nr 8 do ustawy o VAT),
- rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług.

Jeśli spełnione są warunki wynikające z ww. przepisów, wówczas stosujemy stawkę 0%.

3.3. Stosowanie stawki 5%

Jeśli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie znajduje zastosowania stawka 0%, sprawdzamy, czy w odniesieniu do niej ma zastosowanie stawka 5%, a zatem sprawdzamy, czy towar jest wymieniony w załączniku nr 10 do ustawy o VAT. Jeśli tak, wówczas do jego dostawy (WNT albo importu) stosujemy stawkę 5%.

3.4. Stosowanie stawki 8%

Jeśli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie znajduje zastosowania ani stawka 0%, ani 5%, sprawdzamy, czy dostawa ta jest objęta stawką 8%. W tym celu sprawdzamy, czy towar jest wymieniony w:

- załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub
- rozporządzeniu w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług – jako towar, do którego dostawy (WNT albo importu) ma zastosowanie stawka 8%

albo spełnione są przesłanki wynikające z art. 41 ust. 12 (obiekty budownictwa społecznego), art. 41 ust. 12f (tzw. gastronomia) lub art. 120 ust. 2 i 3 ustawy o VAT (dzieła sztuki, przedmioty kolekcjonerskie oraz antyki).

Jeśli towar jest wymieniony w ustawie o VAT, załączniku nr 3 do ustawy o VAT lub w ww. rozporządzeniu albo spełnione są warunki wynikające z art. 41 ust. 12, ust. 12f lub art. 120 ust. 2 i 3 ustawy o VAT, wówczas do jego dostawy (WNT albo importu) stosujemy stawkę 8%.

Jeżeli do dostawy (WNT albo importu) towaru nie ma zastosowania zwolnienie od podatku, stawka 0%, 5% ani 8%, to stosujemy stawkę 23%.

eprasa.pl cf4c572924

4. Zmiana stanowiska organów podatkowych na temat stosowania stawek VAT

W latach 2025/2026 organy podatkowe w wielu przypadkach zmieniły stanowisko na temat stosowania stawek VAT. Dotyczy to m.in. sprzedaży posiłków na wynos, zajęć dla dzieci, budowy akademików.

Zmiana stanowiska na temat stosowania stawek VAT

Lp.	Czego dotyczy	Jak zmieniła się stawka VAT	Numer pisma Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej
1	2	3	4
1.	Lody na wynos, sprzedawane w boksach termicznych w kawiarni	z 8% na 5%	pismo z 9 grudnia 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.58.2025.4.BŚ)
2.	Kanapka do sprzedaży w sklepie firmowym, pakowana w jednorazowe torebki papierowe	z 8% na 5%	pisma z 17 listopada 2025 r. (sygn. 0110-KSI1-1.442.49.2025.4.RC i sygn. 0110-KSI1-1.442.51.2025.6.KS) oraz z 7 listopada (sygn. 0110-KSI1--1.442.43.2025.5.PB)
3.	Budowa domu zbiorowego zamieszkania dla rodzin z dziećmi, podopiecznych fundacji	z 23% na 8%	pismo z 6 listopada 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-2.442.19.2025.3.BJ)
4.	Lody sprzedawane na gałki, w wafelku, do spożycia na wynos	z 8% na 5%	pismo z 4 listopada 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.35.2025.5.AR)
5.	Sorbet lodowy sprzedawany na gałki, w wafelku, do spożycia na wynos	z 8% na 5%	pismo z 4 listopada 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.48.2025.5.JF)
6.	Popcorn	z 5% na 23%	pismo z 23 października 2025 r. (sygn. 0110-KSI1-1.442.53.2025.4.RC)
7.	Zajęcia z wykorzystaniem dźwięku, dotyku, ruchu, kolorów, zapachów i innych elementów stymulujących różne zmysły, po podpisaniu umowy z rodzicami	z 8% na 23%	pismo z 23 października 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.54.2025.4.BŚ)

eprasa.pl cf4c572924

1	2	3	4
8.	Zajęcia prowadzone przez zatrudnionego psychologa, w grupie, mające na celu wspieranie rozwoju umiejętności interpersonalnych dzieci, takich jak komunikacja, współpraca, rozwiązywanie konfliktów, rozumienie emocji oraz radzenie sobie z trudnymi sytuacjami społecznymi (trening umiejętności w formie cyklicznych zajęć)	z 8% na 23%	pismo z 22 października 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-1.442.53.2025.4.BŚ)
9.	Plombowanie wodomierza do ustalenia ilości odprowadzonych ścieków w przypadku poboru wody z własnego ujęcia wody	z 23% na 8%	pismo z 24 września 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-2.442.13.2025.5.BKD)
10.	Budowa internatu, akademika	8% zamiast 23%	pisma: z 20 sierpnia 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-2.442.4.2025.4.AK) oraz z 21 sierpnia 2025 r. (sygn. 0110-KSI2-2.442.3.2025.4.BKD)
11.	Wafel czekoladowy	23% zamiast 5%	pisma: z 18 lipca 2025 r. (sygn. 0110-KSI1-1.442.34.2025.8.WO i sygn. 0110-KSI1-1.442.35.2025.8.WO) oraz z 28 lipca 2025 r. (sygn. 0110-KSI1--1.442.36.2025.9.WO), oraz z 21 lipca 2025 r. (sygn. 0110-KSI1-1.442.18.2025.8.PB)

eprasa.pl cf4c572924

INFORLEX
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

U nas odpowiedzi czekają na Ciebie!

W INFORLEX aktualności i wszystko o zmianach w prawie i podatkach

Testuj bezpłatnie
inforlex.pl

eprasa.pl cf4c572924

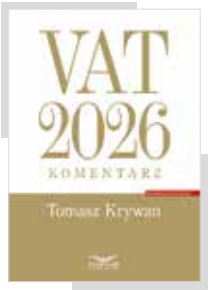
Polecamy:

Instrukcje księgowego

102 praktyczne procedury z bazą narzędzi online

Książka z serwisem INSTRUKCJE bazuje na zestawie 102 praktycznych instrukcji objaśniających wybrane procedury podatkowe, księgowe, kadrowe oraz z dziedziny prawa cywilnego i gospodarczego. Tradycyjna, poręczna publikacja jest powiązana ze specjalnym serwisem internetowym, aktualizowanym do końca 2026 r. Każdą instrukcję opracowano w taki sposób, aby ujętą w niej procedurę objaśnić przystępnie i kompleksowo. Wszystkie instrukcje i powiązane z nimi materiały są aktualne.

Cena: **179 zł** (w tym VAT) | Format B5, 360 stron, oprawa miękka



Tomasz Krywan

VAT 2026

Komentarz

Publikacja zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. W komentarzu uwzględniono zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2026 r. oraz 1 lutego i 1 kwietnia 2026 r., które są związane z wprowadzeniem KSeF. Autor omawia te zmiany i ich wpływ na rozliczenie VAT – m.in. na anulowanie faktur, ich przechowywanie, rozliczanie korekt, zwrot VAT.

Cena: **389 zł** (w tym VAT) | Format B5, 1662 strony, oprawa miękka

Gyöngyvér Takáts

Ustawa o rachunkowości

z komentarzem do zmian

Czytelnik dowie się z tej publikacji, jak zmiany prawa wpływają na sprawozdawczość finansową jednostek, które prowadzą księgi rachunkowe. W opracowaniu uwzględniono najnowsze zmiany ustawy, które zobowiązują firmy do sporządzania sprawozdania o zrównoważonym rozwoju. Autorka wskazuje ponadto, jak najnowsze zmiany dotyczące KSeF wpływają na rachunkowość jednostki.

Cena: **169 zł** (w tym VAT) | Format B5, 262 strony, oprawa miękka

Fundacja rodzinna w praktyce

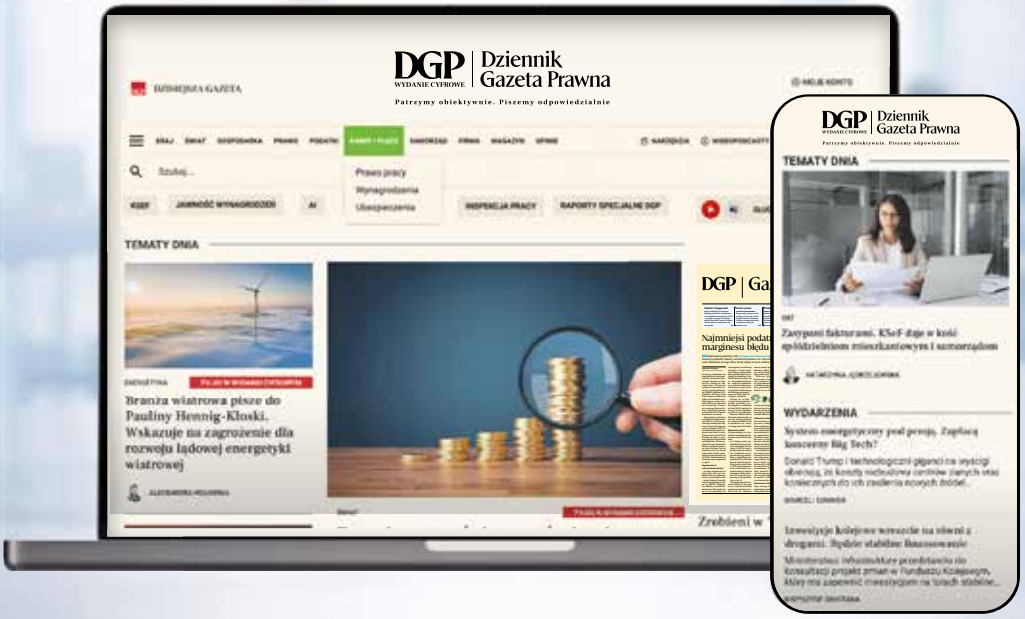
W poradniku kompleksowo omówiono korzyści płynące z założenia fundacji rodzinnej oraz zasady jej działalności. Przedstawiono również istotne zagadnienia praktyczne, które warto znać i brać pod uwagę, jeśli planuje się powołanie do życia fundacji rodzinnej. Wyjaśniono, jakie są granice dopuszczalnej działalności fundacji rodzinnej, a także aktualne wytyczne, którymi należy się kierować, aby funkcjonowanie fundacji rodzinnej było bezpieczne podatkowo.

Cena: **119 zł** (w tym VAT) | Format B5, 204 strony, oprawa miękka

Szczegóły na sklep.infor.pl

eprasa.pl cf4c572924

Informujemy rzetelnie
Doradzamy profesjonalnie



▪ interpretacje prawne ▪ aktualności podatkowe ▪ analizy ekspertów

dgp.pl

eprasa.pl cf4c572924

Zintegrowane z KSeF

Nowoczesne Biuro Rachunkowe z Systim

Wypróbuj, jak działa prowadzenie biura rachunkowego z Systim:

- Bezpłatne szkolenie dla biur rachunkowych!
- Księgi Handlowe, KPiR, ryczałt
- Umowy, listy płac, rachunki
- Wysyłanie deklaracji do US i ZUS prosto z programu
- Generowanie sprawozdań finansowych
- Wszystko w jednym programie

Specjalna oferta dla biur rachunkowych!

Zadzwoń lub napisz do nas, aby dowiedzieć się więcej!

SYSTIM
Twoja firma zawsze pod ręką

Już 12 lat na rynku!

Sprawdź naszą ofertę:

www.Systim.pl | 22 350 64 30

ISBN 978-83-8268-934-1

Cena książki 189 zł

eprasa.pl cf4c572924