PORADNIK VAT

rok XXIX (2026)
ISSN 1429 - 3978

DWUTYGODNIK
10.09.2026 r.

Nr 17 (665)

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ ..... str. 4

I. Zmiana zasad oznaczania w JPK_VAT faktur dokumentujących import towarów ..... str. 4

II. Lody sprzedawane na wynos z 5% stawką VAT – zmiana stanowiska Dyrektora KIS ..... str. 5

B. OBRÓT KRAJOWY ..... str. 7

III. Anulowanie faktur przez podatników obowiązanych do korzystania z KSeF ..... str. 7

1. Brak możliwości anulowania faktury wystawionej w KSeF ..... str. 7
2. Anulowanie projektu faktury niewprowadzonej do KSeF i nieudostępnionej nabywcy ..... str. 8

IV. Prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez podmiot wyrejestrowany ..... str. 8

1. Ustawowe przesłanki realizacji prawa do odliczenia VAT ..... str. 9
2. Czy wykreślenie kontrahenta z rejestru VAT zawsze pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT? ..... str. 9

V. Faktury sprzed obowiązkowego KSeF omyłkowo w systemie – wyjaśnienie Dyrektora KIS ..... str. 12

VI. Rozliczanie mediów przy wynajmie lokali mieszkalnych ..... str. 14

1. Najem zwolniony z opodatkowania VAT ..... str. 14
2. Rozliczanie mediów i opłat eksploatacyjnych w lokalach mieszkalnych należących do zasobów wspólnoty lub spółdzielni ..... str. 15

Dziś dodatek:

Nr 13 | Optymalizacja rozliczeń podatku VAT

VII. Świadczenie usług turystycznych opodatkowanych marżą – jak wykazać w JPK_V7M? ..... str. 18

1. Procedura marży – podstawa opodatkowania i zasady odliczania VAT ..... str. 18
2. Wykazywanie zakupów będących podstawą wyliczenia marży w JPK_VAT z deklaracją ..... str. 20

C. KASY REJESTRUJĄCE ..... str. 21

VIII. Korekta zawyżonej stawki VAT na paragonie – korzystne wyjaśnienie organu podatkowego ..... str. 21

1. Paragon fiskalny jako dokument potwierdzający sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej ..... str. 21
2. Korekta sprzedaży paragonowej – stanowisko Dyrektora KIS ..... str. 22

IX. Czytelnicy pytają ..... str. 24

1. Usługi najmu miejsca postojowego zwolnione z ewidencjonowania w kasie ..... str. 24
2. Limit wartości sprzedaży przy zwrocie zaliczki ..... str. 26
3. Sprzedaż smartfona osobie prywatnej ..... str. 28
4. Mobilne świadczenie usług kosmetycznych ..... str. 29

D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ ..... str. 30

X. Rozliczanie i wykazywanie transakcji w procedurach OSS i IOSS ... str. 30

1. Formularze składane w procedurze unijnej i nieunijnej OSS ..... str. 30
2. Deklaracja VII-DO służąca do rozliczenia VAT w szczególnej procedurze importu ..... str. 32

XI. Czytelnicy pytają ..... str. 34

1. Magazynowanie towarów dla zagranicznego kontrahenta – miejsce rozliczenia podatku VAT ..... str. 34
2. Oznaczanie dostaw w ramach WSTO w JPK_VAT ..... str. 36
3. Sprzedaż towarów na terytorium UE za pośrednictwem platformy e-commerce ..... str. 38
4. Stosowanie oznaczenia TP ..... str. 40
5. Zakup karty do telefonu poza granicami kraju ..... str. 41

E. PORADY I KOMENTARZE ..... str. 43

XII. Obciążanie klienta opłatą sądową ..... str. 43

Dziś dodatek specjalny:

Pomocniki Podatnika VAT – Zasady rozliczania faktur...

F. VAT OD PODSTAW ..... str. 46

XIII. Zasady zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym ..... str. 46

1. Podstawowy i wydłużony termin zwrotu VAT ..... str. 46
2. Przyspieszony termin zwrotu na rachunek bankowy lub rachunek VAT ..... str. 46
3. VAT do zwrotu w terminie 15-dniowym ..... str. 47
4. Sposób realizacji przez podatnika zwrotu w części deklaracyjnej JPK_VAT ..... str. 48

G. WZORY PISM I FORMULARZY ..... str. 50

XIV. Sposób korygowania danych niezwiązanych z kwotą sprzedaży/VAT należnego ..... str. 50

1. Dane zawarte na fakturze korygującej ..... str. 50
2. Korekta danych wskazanych w elemencie Podmiot3 – wzory faktur ..... str. 51

H. PODATEK AKCYZOWY ..... str. 55

XV. Zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej wyrobów nikotynowych ..... str. 55

1. Warunki zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy ..... str. 56
2. Zakończenie procedury na podstawie dokumentów handlowych ..... str. 57

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH ..... str. 58

1. Otrzymanie faktury korygującej termin płatności ..... str. 58
2. Odliczanie VAT w trakcie zawieszenia działalności gospodarczej ..... str. 59
3. Zaliczki pobierane na poczet usługi turystycznej ..... str. 61
4. Wykup samochodu z leasingu i jego późniejsza sprzedaż ..... str. 63
5. Numer KSeF w części ewidencyjnej JPK_V7M ..... str. 63
6. Sprzedaż miodu – ustalenie stawki VAT ..... str. 64
7. Zwrot nakładów ulepszających poniesionych przez najemcę ..... str. 66
8. Świadectwa i audyty energetyczne – zastosowanie zwolnienia podmiotowego z VAT ..... str. 67

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia udzielane na łamach PORADNIKA VAT to:

- *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.), zwana dalej „ustawą o VAT";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 2670 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie stawek";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 1815 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie KSeF";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz. U. poz. 1740), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie faktur ustrukturyzowanych";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie JPK_VAT z deklaracją";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2025 r. poz. 832), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień z VAT";*
- *dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347/1 ze zm.), zwana dalej „dyrektywą w sprawie VAT".*

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

I. ZMIANA ZASAD OZNACZANIA W JPK_VAT FAKTUR DOKUMENTUJĄCYCH IMPORT TOWARÓW

W związku z licznymi wątpliwościami pojawiającymi się przy oznaczaniu dokumentów importowych w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT, które również sygnalizowaliśmy na łamach naszych czasopism, Ministerstwo Finansów zaktualizowało materiał objaśniający dotyczący stosowania oznaczeń związanych z Krajowym Systemem e-Faktur. Ministerstwo Finansów w odpowiedzi udzielonej w dniu 26 sierpnia 2026 r. na zapytanie naszego Wydawnictwa wyjaśniło, że z wersji 1.1 ww. materiału usunięto przypadek, w którym faktura dotycząca importu towarów (w tym również importu rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy), miała być oznaczana symbolem BFK. Obecnie takie zapisy – zarówno po stronie podatku należnego jak i naliczonego – należy kwalifikować jako DI.

II. LODY SPRZEDAWANE NA WYNOS Z 5% STAWKĄ VAT – ZMIANA STANOWISKA DYREKTORA KIS

Na łamach naszego czasopisma pisaliśmy, że sprzedaż lodów w wafelku lub jednorazowym opakowaniu, na wynos przy ladzie podlega opodatkowaniu 5% stawką VAT. Takie też podejście jest prezentowane w orzecznictwie sądowym (np. prawomocny wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 października 2025 r., sygn. akt I SA/Bk 240/25 czy wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2024 r., sygn. akt I FSK 88/22). Niemniej jednak wskazywaliśmy również na odmienne stanowisko prezentowane przez organy podatkowe, zgodnie z którym sprzedaż takich lodów należało zakwalifikować do PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem", a tym samym objąć ją stawką podatku VAT w wysokości 8%.

więcej Na ten temat pisaliśmy w „Poradniku VAT" nr 10 z 2026 r.

W dniu 3 czerwca 2026 r. na stronie internetowej Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorstw (*rzecznikmsp.gov.pl*) zamieszczono informację, że Minister Finansów i Gospodarki potwierdził korzystne podejście do stawki VAT na tzw. lody rzemieślnicze. Czytamy w niej:

„(…) W odpowiedzi na wystąpienie Rzecznika z dnia 29 kwietnia 2026 r. Minister Finansów i Gospodarski potwierdził, że sprzedaż tzw. lodów rzemieślniczych na wynos powinna być co do zasady traktowana jako dostawa towarów opodatkowana stawką VAT 5%, a nie jako usługa gastronomiczna objęta wyższą stawką w wysokości 8%.

To ważna informacja dla tysięcy przedsiębiorców prowadzących lokalne lodziarnie, którzy od dłuższego czasu mierzyli się z niepewnością dotyczącą prawidłowej stawki VAT obowiązującej przy sprzedaży tzw. lodów rzemieślniczych.

To skutek wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2024 r. (sygn. akt: I FSK 88/22, I FSK 1533/22 oraz I FSK 1157/22), po których Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podjął aktywność w celu weryfikacji dotychczasowego podejścia w tej sprawie. W konsekwencji Dyrektor podjął działania prowadzące do zmiany z urzędu wydanych wiążących informacji stawkowych w kierunku ujednolicenia dotychczasowej linii interpretacyjnej.

Minister (…) od początku podkreślała, że sprzedaż gotowych lodów w wafelkach czy kubeczkach nie powinna być traktowana jak usługa gastronomiczna tylko dlatego, że przedsiębiorca porcjuje produkt przed wydaniem klientowi. Takie podejście prowadziło do zwiększenia obciążeń podatkowych lokalnych lodziarni bez uzasadnienia i pogarszało warunki prowadzenia działalności gospodarczej. W odpowiedzi na przedstawione przez Rzecznika wątpliwości Minister Finansów i Gospodarki potwierdził aktualny, korzystny dla przedsiębiorców z branży lodziarskiej, kierunek wykładni przepisów, co do wysokości stawki podatku od towarów i usług przy sprzedaży na wynos tzw. lodów rzemieślniczych (…)".

Dyrektor KIS w powyższym zakresie rzeczywiście podjął z urzędu działania zmierzające do zmiany wydanych wcześniej wiążących informacji stawkowych, mające na celu ujednolicenie dotychczasowego podejścia organów podatkowych. Przykładem są zmieniające wiążące informacje stawkowe z dnia 15 czerwca 2026 r., nr 0110-KSI2-1.442.13.2026.6.KB lub z dnia 22 czerwca 2026 r., nr 0110-KSI2-1.442.5.2026.5.AR.

Jak wynika z tej ostatniej sprawa dotyczyła sprzedaży lodów gałkowych przez jednoosobową firmę prowadzącą punkty sprzedaży. Lody były wydawane klientom „na wynos", w wafelkowych rożkach lub jednorazowych pojemnikach. Sprzedawca jedynie nakładał odpowiednią liczbę gałek lodów, nie zapewniał miejsc do konsumpcji ani dodatkowych usług, takich jak obsługa przy stoliku, doradztwo, podawanie do stołu czy sprzątanie.

Pierwotnie, w decyzji z dnia 23 października 2024 r., nr 0112-KDSL2-2.440.399.2024.3.AS Dyrektor KIS zaklasyfikował sprzedaż lodów do PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem" i określił stawkę VAT w wysokości 8%. Wnioskodawca nie odwołał się od tej decyzji. W ramach późniejszego nadzoru nad prawidłowością wydawanych WIS sprawa została ponownie przeanalizowana. Postanowieniem z dnia 24 marca 2026 r. wszczęto z urzędu postępowanie w sprawie zmiany albo uchylenia wcześniejszej decyzji. Po zebraniu dodatkowego materiału dowodowego i umożliwieniu Wnioskodawcy wypowiedzenia się oraz po zapoznaniu się z aktami sprawy organ podatkowy stwierdził, że pierwotna decyzja była nieprawidłowa.

Kluczowe znaczenie miało rozstrzygnięcie, czy sprzedaż lodów należy traktować jako usługę czy jako dostawę towaru. Organ podatkowy uznał, że w analizowanym przypadku nie występują usługi dodatkowe charakterystyczne dla usług restauracyjnych lub cateringowych. W niniejszej sprawie klient nie korzystał bowiem z usług dodatkowych, które są charakterystyczne dla usługi cateringowej i restauracyjnej, takich jak: zamawianie posiłku przy stoliku u kelnera, nakrywanie do stołu, służenie poradą klientom i udzielanie im wyjaśnień w przedmiocie oferowanych artykułów żywnościowych i napojów, podawanie tych produktów do stołu, czy też sprzątanie po posiłku. Jednocześnie organ przywołał ww. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2024 r., sygn. akt I FSK 88/22, w którym stwierdzono, że: *„(…) Prawidłowa wykładnia powołanych przepisów u.p.t.u. w związku z działem 56 PKWiU 2015 prowadzi (…) do wniosku, że sprzedaż na wynos towarów w postaci lodów śmietankowych w wafelku, kubeczku lub opakowaniu termicznym nie ma charakteru usługowego, nie będąc wspieraną przez żadne usługi, a więc nie może zostać uznana za dostawę towarów będącą jednocześnie »usługą związaną z wyżywieniem« mieszczącą się w dziale 56 PKWiU 2015 (…)".*

Mając na uwadze ww. wyrok Dyrektor KIS ostatecznie stwierdził, że: *„(…) świadczenie oferowane przez Wnioskodawcę, tj. lody (…) sprzedawane na wynos, w wafelkowym rożku należy uznać za dostawę towaru. Natomiast czynności towarzyszące sprzedaży klientowi gotowego produktu, tj. nakładanie gałek (porcjowanie lodów), nie stanowią czynności wspomagających związanych z dostawą towaru i tym samym nie wskazują na możliwość klasyfikacji towaru do PKWiU 2015 – 56 (…)".*

W konsekwencji Dyrektor KIS uznał, że sprzedaż lodów nie powinna być klasyfikowana do PKWiU 56 „Usługi związane z wyżywieniem", lecz jako dostawa towaru według Nomenklatury scalonej (CN). Na podstawie właściwych reguł klasyfikacji oraz cech produktu lody sprzedawane na wynos w wafelkowym rożku zostały zaklasyfikowane do kodu CN 2105 00, obejmującego „Lody i pozostałe lody jadalne, nawet zawierające kakao". Zmiana klasyfikacji ma bezpośredni wpływ na wysokość podatku VAT, gdyż towary objęte kodem CN 2105 00 zostały wymienione w poz. 15 załącznika nr 10 do ustawy o VAT. Zatem ich sprzedaż podlega opodatkowaniu 5% stawką VAT (a nie – jak przyjęto w pierwotnej decyzji – 8% stawką). W ostateczności Dyrektor KIS zmienił wcześniejszą WIS i nowa decyzja potwierdza, że **lody sprzedawane na wynos w wafelkowym rożku stanowią dostawę towaru klasyfikowanego do CN 2105 00 i podlegają 5% stawce VAT.**

B. OBRÓT KRAJOWY

III. ANULOWANIE FAKTUR PRZEZ PODATNIKÓW OBOWIĄZANYCH DO KORZYSTANIA Z KSEF

Coraz więcej przedsiębiorców wystawia faktury za pośrednictwem KSeF, a proces fakturowania ulega postępującej elektronizacji. W związku z tym pojawia się pytanie, czy w realiach obowiązkowego KSeF nadal możliwe jest anulowanie faktury. Zagadnienie to nabiera szczególnego znaczenia w przypadku dokumentów, które zostały przygotowane, lecz nie zostały jeszcze przesłane do KSeF ani udostępnione nabywcy.

1. Brak możliwości anulowania faktury wystawionej w KSeF

Choć przepisy ustawy o VAT nie regulują procedury anulowania faktur, to nie oznacza, że przedsiębiorca w żadnym przypadku nie może anulować błędnie wystawionego dokumentu. Dotychczasowa, ugruntowana praktyka organów podatkowych wskazuje, że dopuszczalne jest anulowanie faktur, ale tylko wyjątkowo w określonych przypadkach. Zdaniem organów podatkowych anulowanie faktury może nastąpić po spełnieniu łącznie dwóch przesłanek, tj.:

- faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego,
- faktura dokumentuje czynność rzeczywiście niedokonaną.

Zatem anulowanie faktury jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy dokument nie został wprowadzony do obrotu prawnego oraz nie dokumentuje rzeczywiście dokonanej czynności.

Natomiast faktura ustrukturyzowana (e-Faktura) jest fakturą wystawioną przy użyciu KSeF wraz z przydzielonym numerem ją identyfikującym w tym systemie. Faktura ustrukturyzowana przyjmuje postać plików XML. W sytuacji gdy plik XML zostanie wysłany do KSeF, przyjęty w systemie i końcowo fakturze zostanie nadany numer identyfikujący ją w KSeF, oznacza to, że faktura weszła do obrotu prawnego.

W związku z tym, jeśli w wystawionym dokumencie zidentyfikowano błędy, sprzedawca powinien wystawić fakturę korygującą w celu poprawienia tych błędów. W takiej sytuacji w KSeF nie jest możliwe anulowanie wystawionej faktury.

Uwaga

W odniesieniu do faktur ustrukturyzowanych nie przewidziano możliwości ich anulowania. Oznacza to, że w sytuacji, gdy po wystawieniu faktury sprzedawca stwierdzi w niej błąd, właściwym rozwiązaniem jest wystawienie w KSeF faktury korygującej. Natomiast anulowanie faktury wystawionej w wersji papierowej (przez tzw. najmniejszych podatników) nadal jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy dokument nie został wprowadzony do obrotu prawnego oraz nie dokumentuje rzeczywiście dokonanej czynności.

Przypomnijmy, iż z ustawy o VAT wynika, że podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą – w okresie od 1 kwietnia do 31 grudnia 2026 r. – wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej, jeżeli łączna wartość sprzedaży

wraz z kwotą podatku u tych podatników, udokumentowana tymi fakturami wystawionymi w danym miesiącu, jest mniejsza lub równa 10.000 zł. Podatnik utraci to prawo począwszy od faktury, którą przekroczy ww. wartość 10.000 zł.

2. Anulowanie projektu faktury niewprowadzonej do KSeF i nieudostępnionej nabywcy

W praktyce mogą zdarzyć się sytuacje, w których faktura przygotowana przez podatnika w jego systemie księgowym (tzw. „propozycja faktury") zostanie odrzucona w procesie wewnętrznej akceptacji (jeszcze przed przesłaniem faktury do KSeF i udostępnieniem jej nabywcy). Powstaje pytanie czy w takim przypadku podatnik ma możliwość anulowania takiego dokumentu.

Powyższa problematyka została poruszona przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 9 czerwca 2026 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.220.2026.2.AWY. Z opisu sprawy wynika, że w analizowanym przypadku mamy do czynienia nie z wystawioną fakturą, lecz z jej projektem, określanym jako „propozycja" faktury. Dokument ten nie został wprowadzony do KSeF ani udostępniony nabywcy, a przed jego przesłaniem do KSeF podlega wewnętrznej procedurze akceptacji. W przypadku braku akceptacji dokument zostaje odrzucony, co rodzi potrzebę jego usunięcia, określanego jako „anulowanie", jeszcze przed jego udostępnieniem nabywcy.

Pełna obsługa KSeF w programie DRUKI Gofin – Korzystaj wygodnie!
druki.gofin.pl/ksef

Organ podatkowy mając na uwadze przedstawione okoliczności sprawy oraz powołane w tym zakresie wyjaśnienia uznał, że:

„(…) skoro w opisanej sytuacji mamy do czynienia z fakturami, które nie zostały wprowadzone do obiegu prawnego (nie zostały udostępnione nabywcy w żaden sposób i nie zostały przesłane do KSeF) oraz nie dokumentują one faktycznie wykonanych zdarzeń gospodarczych (ze względu np. na nieprawidłowy opis usługi, nieprawidłowe kwoty), to będą mieli Państwo prawo do anulowania tych faktur na etapie ich wewnętrznego tworzenia w systemie księgowym spółki. Tym samym, nie będą mieli Państwo obowiązku wprowadzania takich faktur i ich korekt do KSeF.

Jednocześnie podkreślić należy, że ewentualne »anulowanie«, o którym jest mowa w Państwa przypadku, odnosi się do dokumentu przygotowanego w pliku xml, który to jednakże nie został jeszcze przekazany do KSeF, a stanowi dopiero propozycję faktury podlegającą w Spółce wewnętrznej procedurze akceptacji i poprawieniu zidentyfikowanych błędów. KSeF nie przewiduje bowiem możliwości anulowania wystawionej za jego pośrednictwem faktury (…)".

IV. PRAWO DO ODLICZENIA VAT Z FAKTUR WYSTAWIONYCH PRZEZ PODMIOT WYREJESTROWANY

W praktyce podatnicy często stają przed pytaniem, czy mogą odliczyć podatek naliczony wynikający z faktur otrzymanych od kontrahenta, który w dniu ich wystawienia nie był już zarejestrowany jako podatnik VAT czynny. Sama informacja o wykreśleniu kontrahenta z rejestru VAT może bowiem budzić wątpliwości co do możliwości skorzystania z prawa do odliczenia VAT.

1. Ustawowe przesłanki realizacji prawa do odliczenia VAT

Czynnemu podatnikowi VAT przysługuje prawo do odliczenia VAT pod warunkiem, że zakupione towary/usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Ponadto ustawodawca w treści art. 88 ust. 3a ustawy o VAT wskazał sytuacje, w których nabywcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej faktury VAT. Taki zakaz dotyczy m.in. faktury:

- wystawionej przez podmiot nieistniejący (art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy),
- stwierdzającej czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy),
- dokumentującej transakcję, która nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku (art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy).

Zgodnie z ogólną zasadą prawo do odliczenia podatku VAT powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, ale nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. Jeżeli podatnik nie odliczy VAT we wspomnianym terminie, wówczas może tego dokonać w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych (jeżeli rozlicza VAT miesięcznie) lub w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (jeżeli rozlicza VAT kwartalnie).

2. Czy wykreślenie kontrahenta z rejestru VAT zawsze pozbawia podatnika prawa do odliczenia VAT?

Przy odliczaniu podatku VAT ważne jest sprawdzanie statusu kontrahentów (w praktyce m.in. w tzw. białej liście). Brak tej weryfikacji może bowiem spowodować zarzut niedochowania należytej staranności i skutkować zarazem brakiem prawa do odliczenia VAT przy zakupie towaru czy usługi. Należy mieć również na uwadze, że organy podatkowe odmawiają prawa do odliczenia VAT podatnikowi, jeżeli:

- na podstawie obiektywnych przesłanek zostanie udowodnione, że skorzystanie z tego prawa wiązałoby się z oszustwem lub nadużyciem,
- sam podatnik popełnia oszustwo lub nadużycie oraz gdy podatnik ten wiedział lub powinien był wiedzieć, że przez nabycie towaru uczestniczył w transakcji związanej z oszustwem w zakresie VAT.

Prawo do odliczenia VAT nie powinno jednak zostać odebrane, jeżeli podatnik – przy zachowaniu należytej staranności – nie mógł wiedzieć, że transakcja ta służy oszustwu lub nadużyciu w zakresie VAT.

Przykładowo z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2023 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.276.2018.14.DS wynika, że w okresie od września 2014 r. do marca 2017 r. spółka zawierała transakcje zakupu samochodów. Faktury zostały wystawione przez kontrahentów, którzy nie byli zarejestrowani dla celów podatku VAT na dzień ich wystawienia. Spółka nie wystąpiła do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji VAT kontrahentów przed dokonaniem transakcji. Jednocześnie wnioskodawca w jakikolwiek inny sposób nie sprawdzał, czy kontrahenci są zarejestrowanymi podatnikami VAT. Spółka występowała do urzędów skarbowych z wnioskiem o potwierdzenie rejestracji kontrahentów jako czynnych podatników VAT dopiero po podjęciu czynności sprawdzających przez urząd skarbowy (w wyniku, których dowiedziała się, że niektórzy kontrahenci nie byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni w okresie, w którym wystawione zostały faktury).

W rozpatrywanej sprawie organ podatkowy wskazał, że:

- wnioskodawca prowadząc działalność gospodarczą w zakresie handlu samochodami (co do których przeciętny nabywca dokłada szczególnej staranności zarówno w zakresie ich stanu prawnego, jak i technicznego) przed dokonaniem transakcji z kontrahentami nie podjął wystarczających działań celem ich sprawdzenia – w tym czy działania tych podmiotów nie zmierzają do oszustw podatkowych i uchylenia się od opodatkowania;
- podatnik weryfikował kontrahentów poprzez analizę danych rejestru CEIDG oraz KRS, jednak spółka nie wie z jaką intencją i zamiarem działali sprzedawcy, a tym samym nie posiada wiedzy, czy czynności udokumentowane ww. fakturami nie stanowiły nadużycia prawa podatkowego w celu uzyskania korzyści majątkowej;
- przyjęcie przez podatnika, że kontrahenci są zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT z uwagi na fakt, że współpraca z nimi miała charakter długofalowy i przebiegała nienagannie (numer rejestracyjny był zawsze podawany na wystawianych fakturach) nie stanowi o podjęciu przez wnioskodawcę niezbędnych działań;
- spółka nie posiada wiedzy, dlaczego kontrahenci nie byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, ani dlaczego mimo braku rejestracji wystawiali faktury;
- tylko część kontrahentów ostatecznie dokonała rejestracji (po tym jak spółka przekazała im informację o ustaleniach z czynności sprawdzających i konieczności rejestracji jako podatnicy VAT czynni), natomiast pozostała część nie zarejestrowała się pomimo zgłoszenia takiej konieczności przez spółkę;
- **kontrahenci nie odprowadzili podatku należnego wynikającego z faktur, co wykazała weryfikacja plików JPK podczas czynności sprawdzających.**

Zdaniem organu podatkowego Wnioskodawca nie podjął wystarczających działań zmierzających do rzetelnej weryfikacji podmiotów, z którymi podejmował współpracę. Dyrektor KIS podkreślił, że przy zachowaniu choćby podstawowego poziomu należytej staranności, szczególnie w tak podatnym na nadużycia gospodarcze obszarze, jakim jest handel samochodami, Wnioskodawca mógł podjąć dodatkowe czynności weryfikacyjne. W szczególności mógł zwrócić się do właściwego naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o potwierdzenie wiarygodności kontrahentów oraz ich statusu podatkowego. W jego ocenie samo nawiązanie współpracy z kontrahentami nie było wystarczające. **Wnioskodawca powinien był podjąć działania pozwalające ustalić, czy kontrahenci prowadzą rzeczywistą działalność gospodarczą oraz czy ich działania nie są ukierunkowane na udział w oszustwach podatkowych lub unikaniu opodatkowania. W konsekwencji Dyrektor KIS uznał, że spółce nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku VAT wynikającego z faktur wystawionych przez kontrahentów, którzy w dniu wystawienia tych faktur nie byli zarejestrowani jako podatnicy VAT.**

Co innego, gdy nabywca działał w dobrej wierze oraz dochował należytej staranności przy realizacji transakcji. Ponadto duże znaczenia ma również fakt czy kontrahenci (sprzedawcy) rozliczyli transakcje w pliku JPK_VAT i odprowadzili podatek należny wynikający z tych faktur. Uwzględniając orzecznictwo TSUE istotnym jest m.in., aby:

- **transakcja (dostawa/usługa) wykazana na fakturze została faktycznie wykonana, jest to czynność opodatkowana oraz u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy (sprawa C-342/87),**
- **faktura zawiera informacje niezbędne do ustalenia tożsamości osoby, która ją wystawiła oraz wskazuje przedmiot dostawy lub rodzaj usługi (sprawa C-438/09),**
- **nabywca nie wiedział i nie przewidywał, że transakcja wiązała się z przestępstwem popełnionym przez dostawcę lub inny podmiot na wcześniejszym etapie obrotu (sprawa C-80/11 i C-142/11),**

- **nabywca dokonał weryfikacji dotyczącej wiarygodności sprzedawcy; zatem przezorny przedsiębiorca powinien, zależnie od okoliczności konkretnego przypadku, zasięgnąć informacji na temat podmiotu, u którego zamierza nabyć towary lub usługi, w celu upewnienia się co do jego wiarygodności (sprawa C-33/13).**

W takich przypadkach organy podatkowe akceptują odliczenie VAT, czego przykładem są interpretacje indywidualne z dnia 7 kwietnia 2021 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.86.2021.2.KP, z dnia 20 czerwca 2024 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.231.2024.1.AKS czy z dnia 22 lipca 2026 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.418.2026.2.MK.

W tej ostatniej z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że spółka jest czynnym podatnikiem podatku VAT. W okresie od października 2024 r. do kwietnia 2025 r. dokonywała odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur otrzymanych od kontrahenta dokumentujących nabycie towarów/usług związanych z działalnością opodatkowaną VAT. Następnie w dniu 4 czerwca 2025 r. została poinformowana przez właściwy urząd skarbowy, że kontrahent ten został wykreślony z rejestru podatników VAT we wrześniu 2024 r., w związku z czym – zdaniem tego urzędu – spółka nie była uprawniona do odliczenia podatku VAT z faktur wystawionych przez ten podmiot po tej dacie. W rezultacie została wezwana do dokonania korekty deklaracji VAT za wskazany okres. Z uwagi na wątpliwości interpretacyjne spółka zwróciła się do Dyrektora KIS z pytaniem czy przysługuje jej prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur wystawionych przez kontrahenta w okresie od października 2024 r. do kwietnia 2025 r., pomimo że kontrahent ten był w tym czasie wykreślony z rejestru podatników VAT, jeżeli obecnie wykazał te transakcje w złożonych plikach JPK.

Organ podatkowy wskazał między innymi, że **prawidłowe funkcjonowanie systemu podatku VAT opiera się na działaniu podmiotów gospodarczych w dobrej wierze**. Z kolei dobra wiara – zgodnie z opinią Rzecznika Generalnego w połączonych sprawach C-131/13, C-163/13 i C-164/13 – jest rozumiana w sposób szeroki, wykraczający poza klasyczne znaczenie tego pojęcia. Podkreślono, że **wymóg dobrej wiary spełnia podatnik, który nie tylko nie uczestniczy czynnie w oszustwie, ale również nawet nie wie i nie może wiedzieć, że bierze w nim udział. Jest zatem wymagane, aby podatnik był uczciwy, ale także, by w razie potrzeby, podjął środki ostrożności celem upewnienia się w przedmiocie legalności prowadzonych transakcji. Jeżeli transakcja jest związana z oszustwem, skorzystanie z prawa do odliczenia jest uzależnione od dochowania przez podatnika należytej staranności, a więc od braku świadomego uczestnictwa w oszustwie i od podjęcia środków koniecznych celem pozyskania informacji dotyczących legalności przeprowadzanej transakcji**. Przy czym wymóg dobrej wiary nie stanowi wymogu co do rezultatu, lecz zwykły wymóg odnoszący się do podjętych środków. Podmioty gospodarcze podejmujące wszelkie możliwe działania, których podjęcia można się od nich w sposób uzasadniony domagać celem zapewnienia, że realizowane przez nie transakcje nie są związane z oszustwem, powinny móc powołać się na ich legalność.

Organ podatkowy podkreślił również, że:

„(…) możliwość zawarcia transakcji z podmiotem uczestniczącym w oszustwie podatkowym, to także element ryzyka związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, z którym obecnie muszą liczyć się przedsiębiorcy.

Takie zdarzenia wyznaczają uczestnikom obrotu gospodarczego jeszcze wyższe standardy staranności kupieckiej. Problem ten dostrzegł także ustawodawca, wprowadzając do ustawy nowe regulacje, tj. obowiązujący od 1 stycznia 2014 r. przepis z art. 106m, który wprowadza pojęcie autentyczności pochodzenia i integralności faktury, wskazuje, że autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług (art. 106m ust. 4) (…)”.

Podkreślenia wymaga, że w interpretacji tej czytamy: *„(…) należy stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie Spółka (…) działała w dobrej wierze, transakcje były realne i udokumentowane. Faktury dokumentowały nabycie towarów/usług związanych z działalnością opodatkowaną VAT.* ***Obecnie kontrahent (…) złożył do organów podatkowych zaległe pliki JPK, w których wykazał przedmiotowe transakcje oraz faktury wystawione na rzecz Spółki. Według wiedzy Wnioskodawcy kontrahent złożył deklaracje VAT oraz wykazał podatek należny*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Wobec powyższego w ocenie Dyrektora KIS:

„(…) mając na uwadze, że czynności udokumentowane wskazanymi we wniosku fakturami były opodatkowane podatkiem VAT, a Spółka nabyte od kontrahenta usługi wykorzystuje do czynności opodatkowanych, stosownie do art. 86 ust. 1 ustawy, ***Spółce przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z faktur wystawionych przez kontrahenta w okresie od października 2024 r. do kwietnia 2025 r. tj. w okresie, w którym kontrahent był wykreślony z rejestru podatników VAT, ale kontrahent złożył deklaracje VAT za ten okres oraz wykazał podatek należny i wykazał te transakcje w złożonych plikach JPK****. Z odliczenia podatku mogą Państwo skorzystać w rozliczeniu za poszczególne okresy, w których łącznie spełnione zostały przesłanki z art. 86 ust. 10 i 10b pkt 1 ustawy* (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Jednocześnie prawo do odliczenia z faktury wystawionej przez kontrahenta za okres, w którym figurował on w rejestrze podatników VAT czynnych, ale został z niego wykreślony po dokonaniu transakcji również nie powinno być zakwestionowane. Jak stwierdził bowiem Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 17 kwietnia 2025 r., nr 0111-KDIB-3-1.4012.107.2025.2.KO: *„(…) fakt, że po wykonaniu usługi i wystawieniu faktury Kontrahent został wykreślony z rejestru podatników VAT, nie wpływa na prawo Pana do odliczenia naliczonego VAT z faktury za wykonaną usługę budowlaną (…)”.*

Podsumowując, zdaniem redakcji, sam fakt wykreślenia kontrahenta z rejestru podatników VAT nie może automatycznie pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku VAT. Przy ocenie prawa do odliczenia znaczenie ma rzeczywisty charakter transakcji oraz okoliczności, w jakich doszło do jej zawarcia i wykonania.

Ponadto istotnym jest czy nabywca działał w dobrej wierze, dochował należytej staranności oraz czy kontrahenci (sprzedawcy) zostali przywróceni/lub ponownie zarejestrowani w rejestrze VAT i rozliczyli transakcje w pliku JPK_VAT oraz odprowadzili podatek należny wynikający z otrzymanych faktur. Warto zatem przyjrzeć się, czy wykreślenie kontrahenta z rejestru VAT samo w sobie wystarczy do zakwestionowania prawa do odliczenia, czy też organy podatkowe uwzględnią szerszy kontekst danej transakcji.

V. FAKTURY SPRZED OBOWIĄZKOWEGO KSEF OMYŁKOWO W SYSTEMIE – WYJAŚNIENIE DYREKTORA KIS

Zgodnie z art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, 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.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 23 czerwca 2026 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.298.2026.1.KP wyjaśnił, że obowiązek zapłaty podatku wynikający z ww. przepisu – poza sytuacją dotyczącą udokumentowania fakturą czynności

niepodlegającej opodatkowaniu VAT, czy też czynności, która w ogóle nie została zrealizowana (tzw. pusta faktura) – może wystąpić również, jeżeli podatnik wystawi kilka faktur dokumentujących tę samą czynność. Jeżeli bowiem dokonana przez podatnika na rzecz kontrahenta czynność opodatkowana VAT zostanie udokumentowana dwoma różnymi fakturami, to co do zasady podatnik będzie obowiązany do zapłaty wykazanego podwójnie podatku (za tę samą czynność opodatkowaną).

Rozstrzygana przez organ podatkowy sprawa dotyczyła ustalenia, czy omyłkowe wprowadzenie prze podatnika do KSeF faktur uprzednio wystawionych prawidłowo poza systemem, tj. przed wejściem w życie obligatoryjnego KSeF, powinno skutkować wystawieniem faktur korygujących.

Organ podatkowy zwrócił przede wszystkim uwagę, że system KSeF nie przewiduje możliwości anulowania, usunięcia czy edytowania wprowadzonej do niego faktury. Wskazano, że faktura po przyjęciu do KSeF staje się dokumentem prawnym, pozostającym w obiegu gospodarczym. W momencie przydzielenia przez system KSeF danej fakturze numeru, uznawana jest ona jako otrzymana przez nabywcę towaru bądź usługi. Zatem, jeżeli faktura wprowadzona do KSeF została wprowadzona przez pomyłkę, bądź zawiera błędy, należy każdorazowo zweryfikować je fakturą korygującą również wystawioną w KSeF. W konsekwencji jedynym sposobem wyeliminowania z KSeF dokumentu wprowadzonego omyłkowo jest wystawienie faktury korygującej, o której mowa w art. 106j ust. 1 ustawy o VAT.

Jak czytamy w niniejszym wyjaśnieniu: *„(…) W opisanej sytuacji, pierwotne faktury sprzedaży zostały wystawione w lutym 2026 r. oraz w marcu 2026 r. – do 24 dnia tego miesiąca. Faktury te, jak wynika z opisu sprawy, przedstawiają zdarzenie gospodarcze mające faktycznie miejsce, zostały przesłane do kontrahentów oraz wystawione i rozliczone zgodnie z obowiązującymi przepisami. Obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych powstał dla Pana od 1 kwietnia 2026 r. 24 marca 2026 r., w wyniku omyłki te same faktury zostały przesłane do systemu KSeF i system przydzielił im numery.*

Tym samym, należy stwierdzić, że ***faktury wysłane do KSeF, zgodnie z obowiązującymi przepisami, zostały błędnie wprowadzone do obrotu prawnego, gdyż dokumentują zdarzenia gospodarcze, które już były udokumentowane fakturami wysłanymi w sposób elektroniczny. Jak już wyżej wskazano, jedynym sposobem na wyeliminowanie ich z obrotu prawnego jest wystawienie do nich faktur korygujących. Faktury korygujące powinny być w tym przypadku wystawione »do zera«, gdyż zostały one omyłkowo wprowadzone do Krajowego Systemu e-Faktur, w którym nie powinny się znaleźć*** (podkreślenie redakcji) *(…)”.*

Zwrócono uwagę, że na powyższe nie ma wpływu fakt, że do transferu faktur do KSeF doszło w czasie, kiedy podatnik nie był jeszcze zobowiązany do wystawiania faktur ustrukturyzowanych, jak również duża liczba faktur, które zostały drugi raz wprowadzone do obrotu. Pozostawienie w systemie omyłkowo przesłanych faktur do KSeF, w opinii organu prowadziłoby do ryzyka zastosowania przez organ podatkowy art. 108 ust. 1 ustawy o VAT.

Jak czytamy: *„(…) W sytuacji omyłkowego przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) faktur sprzedaży wystawionych przed dniem powstania obowiązku korzystania z KSeF, tj. przed dniem 1 kwietnia 2026 r., jest Pan zobowiązany do skorygowania tych faktur, które zostały błędnie wprowadzone do obrotu prawnego w celu ich wyeliminowania z systemu KSeF skoro faktury te zostały wcześniej prawidłowo wystawione poza systemem KSeF, doręczone kontrahentom oraz prawidłowo rozliczone podatkowo. Fakt nadania numerów identyfikacyjnych KSeF fakturom przesłanym omyłkowo przed dniem powstania obowiązku korzystania z KSeF nie powoduje obowiązku ich formalnego korygowania wyłącznie z uwagi na fakt*

ich zapisania w systemie KSeF. Obowiązek korekty wynika z wprowadzenia do obrotu prawnego faktur, które zostały wcześniej wystawione poza KSeF w formie elektronicznej (…)".

Z kolei w interpretacji indywidualnej z dnia 6 sierpnia 2026 r., nr 0114-KDIP-1-1.4012.361.2026.2.MŻ Dyrektor KIS wyjaśnił, że: *„(…)* ***Jeżeli natomiast najpierw wystawiono fakturę poza KSeF i weszła ona do obrotu prawnego poza systemem, a następnie po określonym czasie przesłano ją do KSeF, a przesłany do KSeF plik xml odpowiadał treści faktury, która weszła wcześniej do obrotu prawnego poza systemem, to pomimo nieprawidłowego postępowania nie wystąpił obowiązek jej korekty »do zera«, z uwagi na możliwą jednoznaczną identyfikację, że dokument znajdujący się w KSeF i dokument poza KSeF stanowią w istocie tę samą fakturę.*** *W sytuacji natomiast gdyby treść przesłanego do KSeF pliku różniła się od treści wcześniej wystawionej poza systemem faktury (w szczególności w zakresie elementów takich jak w zakresie data wystawienia w polu P_1, kolejny numer faktury nadany przez podatnika w polu P_2, data dostawy/wykonania usługi w polu P_6, pozycja faktury w części FaWiersz oraz kwota należności ogółem w polu P_15), to przesłany do KSeF plik xml mógłby zostać uznany przez organ podatkowy (po analizie stanu faktycznego konkretnej sprawy) za kolejną wystawioną fakturę i w konsekwencji zastosowanie mógłby znaleźć w tym przypadku art. 108 ustawy o VAT. Wówczas zasadne było skorygowanie przesłanych nieprawidłowo do KSeF faktur »do zera«* (podkreślenie redakcji) *(…)".*

VI. ROZLICZANIE MEDIÓW PRZY WYNAJMIE LOKALI MIESZKALNYCH

Prowadzę działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług budowlanych i jestem czynnym podatnikiem VAT. Planuję wynajmować dwa prywatne lokale mieszkalne na cale mieszkalne, w ramach najmu prywatnego, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Zgodnie z zawieranymi umowami najemcy będą zobowiązani do pokrywania kosztów zużycia mediów, rozliczanych na podstawie wskazań liczników, a także opłat eksploatacyjnych należnych wspólnocie mieszkaniowej lub spółdzielni mieszkaniowej – w zależności od tego, czy dany lokal znajduje się we wspólnocie mieszkaniowej, czy w zasobach spółdzielni mieszkaniowej. Opłaty te będą regulowane przez najemców za moim pośrednictwem, poprzez wpłatę środków na mój rachunek bankowy. Najem taki będzie zwolniony z VAT. Czy zwolnieniem z VAT będą objęte również ww. media i opłaty eksploatacyjne?

1. Najem zwolniony z opodatkowania VAT

Jak wynika z art. 659 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2026 r. poz. 795) przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz.

W podatku VAT nie występuje pojęcie „najmu prywatnego". Jednakże zgodnie z ustawą 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. Natomiast poprzez działalność gospodarczą należy rozumieć 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.

Zatem dla celów VAT najem prywatny jest uznawany za prowadzenie działalności gospodarczej (nawet, jeżeli dla celów podatku dochodowego przychody z najmu rozliczane są w ramach tzw. najmu prywatnego). Wynajmujący z kolei uważany jest za podatnika.

Wynajmujący nie zawsze jest zobowiązany do opłacania VAT z tytułu najmu danej nieruchomości, gdyż może on korzystać z ustawowych zwolnień z VAT – podmiotowego lub przedmiotowego. Kwestię zwolnienia podmiotowego tutaj pomijamy, gdyż w przedstawionej sytuacji Czytelnik jest już zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT. W takim przypadku zarówno od czynności wykonywanych w ramach „typowej" działalności (tutaj: usług budowlanych), jak i od usług najmu podatnik powinien wykazywać VAT należny lub zastosować do najmu zwolnienie przedmiotowe z VAT (jeżeli spełnia określone warunki, o których mowa poniżej).

Przypomnijmy, iż z przepisów ustawy o VAT oraz rozporządzeń wykonawczych wynika, że zwolnione z VAT są usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości na własny rachunek:

- wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (Dz. U. z 2025 r. poz. 1273 ze zm.) (zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT),
- świadczone na rzecz jednostek samorządu terytorialnego i ich związków, samorządowych jednostek organizacyjnych, jednoosobowych spółek samorządu terytorialnego niebędących ww. społecznymi agencjami najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ww. ustawy – wyłącznie w celu wynajmu lub dzierżawy tych nieruchomości na rzecz osób fizycznych na ich własne cele mieszkaniowe (zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 22 rozporządzenia w sprawie zwolnień z VAT).

Zwolnienie, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, nie ma zastosowania do usług wymienionych w poz. 47 załącznika nr 3 do ustawy, czyli do usług związanych z zakwaterowaniem.

Zatem usługa najmu nieruchomości może korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, pod warunkiem łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- wynajmowana nieruchomość ma charakter mieszkalny,
- wynajem dokonywany jest na własny rachunek,
- wynajem następuje wyłącznie na cele mieszkaniowe.

2. Rozliczanie mediów i opłat eksploatacyjnych w lokalach mieszkalnych należących do zasobów wspólnoty lub spółdzielni

Zasadniczo lokale mieszkalne, które są przedmiotem najmu zarządzane są przez wspólnotę mieszkaniową lub spółdzielnię. Wątpliwości Czytelnika dotyczą kwestii rozliczania mediów i opłat eksploatacyjnych przy wynajmie lokali mieszkalnych na cele mieszkalne znajdujących się w zasobach spółdzielni lub wspólnoty. Należałoby zatem ustalić czy wynajmujący może stosować do nich zwolnienie z VAT na mocy § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia czy też na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT.

Spółdzielnia obciążając właścicieli lokali mieszkalnych za media generalnie korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT. Na podstawie bowiem tego

przepisu zwalnia się od podatku czynności wykonywane na rzecz członków spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali mieszkalnych, członków spółdzielni będących właścicielami lokali mieszkalnych lub na rzecz właścicieli lokali mieszkalnych niebędących członkami spółdzielni, za które są pobierane opłaty, zgodnie z art. 4 ust. 1, 2, 4 i 5 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (Dz. U. z 2026 r. poz. 889).

Natomiast na podstawie § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia w sprawie zwolnień z VAT zwalnia się od podatku czynności wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową lub właścicieli lokali mieszkalnych tworzących w określonej nieruchomości wspólnotę mieszkaniową, na rzecz osób używających na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności lokale należące do właścicieli tworzących tę wspólnotę mieszkaniową, za które pobierane są opłaty niezależne od właściciela w rozumieniu ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (Dz. U. z 2023 r. poz. 725) lub opłaty pośrednie w rozumieniu ustawy z dnia 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1270), jeżeli lokale te są wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Ponadto zgodnie z utrwalonym już stanowiskiem organów podatkowych i orzecznictwem sądowym media (prąd, woda itp.) opłacane przez najemcę powinny być uznane za odrębne od najmu świadczenie, jeżeli najemca ma możliwość decydowania o wielkości ich zużycia. Sytuacja taka występuje w szczególności w przypadku odrębnego rozliczania zużycia tych mediów w oparciu o wskazanie liczników lub podliczników. Taką samą zasadę należy również przyjąć w przypadku, gdy umowa przewiduje odrębne rozliczanie mediów, a wysokość opłaty z tego tytułu ustalana jest w umowie na podstawie kryteriów innych niż opomiarowanie wg liczników uwzględniających zużycie tych mediów przez najemcę. Takimi innymi kryteriami mogą być np. liczba osób korzystających z nieruchomości czy też powierzchnia nieruchomości.

W celu wyjaśnienia ww. problematyki warto mieć na uwadze interpretację indywidualną Dyrektora KIS z dnia 4 sierpnia 2026 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.383.2026.2.MKA. Z jej treści wynika, że spółka jest czynnym podatnikiem VAT i prowadzi działalność polegającą na wynajmie oraz zarządzaniu własnymi i dzierżawionymi nieruchomościami. Spółka jest właścicielem lokali mieszkalnych znajdujących się w budynkach wielorodzinnych, w których nieruchomością wspólną zarządza wspólnota mieszkaniowa albo spółdzielnia mieszkaniowa. W przypadku lokali zarządzanych przez wspólnotę spółka jest jej członkiem, natomiast w przypadku lokali zarządzanych przez spółdzielnię posiada wyłącznie prawo własności wyodrębnionych lokali i nie jest członkiem spółdzielni.

Spółka wynajmuje lokale mieszkalne we własnym imieniu i na własny rachunek, wyłącznie osobom fizycznym nieprowadzącym w nich działalności gospodarczej. Najem ma charakter długoterminowy i służy wyłącznie zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych najemców. Umowy najmu wykluczają wykorzystywanie lokali do celów gospodarczych, ich podnajmowanie oraz udostępnianie osobom trzecim.

Przedmiotem najmu jest kompleksowe świadczenie obejmujące lokal mieszkalny, przypisane do niego miejsce postojowe w hali garażowej przeznaczone do wyłącznego użytku najemcy, a także świadczenia eksploatacyjne i media objęte zarządem wspólnoty lub spółdzielni oraz dostawę energii elektrycznej. Świadczenia eksploatacyjne i media są rozliczane w ramach czynszu administracyjnego, stanowiącego element miesięcznego czynszu najmu, obok czynszu za korzystanie z lokalu. Opłaty za media opomiarowane (zimną i ciepłą wodę, odprowadzanie ścieków, centralne ogrzewanie i podgrzanie wody) oraz za energię elektryczną są ustalane na podstawie rzeczywistego zużycia przez najemcę. Energia

elektryczna jest refakturowana na najemcę według kosztów wynikających z faktur od dostawcy, bez doliczania marży, a rzeczywiste zużycie jest rozliczane okresowo na podstawie wskazań licznika. Stroną umów z dostawcami mediów objętych czynszem administracyjnym jest wspólnota mieszkaniowa lub spółdzielnia. Najemca nie ma wpływu ani na wybór dostawców mediów objętych czynszem administracyjnym, ani na wysokość stosowanych przez nich stawek.

W ocenie organu podatkowego, ze względu na uzależnienie wysokości opłat za media i energię elektryczną od faktycznego zużycia, opłaty te nie stanowią elementu kalkulacyjnego czynszu najmu, lecz są odrębnymi od najmu świadczeniami. W związku z tym nie mogą korzystać ze zwolnienia z VAT przewidzianego dla usług najmu lokali mieszkalnych na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT. Jednocześnie **organ wskazał na możliwość zastosowania szczególnego zwolnienia wynikającego z § 3 ust. 1 pkt 11 ww. rozporządzenia, dotyczącego czynności wykonywanych przez wspólnotę mieszkaniową lub właścicieli lokali mieszkalnych tworzących wspólnotę, w zakresie opłat niezależnych od właściciela, jeżeli lokale są wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe. Zwolnienie to może obejmować m.in. opłaty za dostawę wody, energii oraz odbiór ścieków**. W ocenie organu podatkowego: *„(…) na fakturach dokumentujących koszty zużycia mediów opomiarowanych i energii elektrycznej mają Państwo prawo do zastosowania zwolnienia od podatku VAT na podstawie § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia, gdyż jak wyjaśniłem wyżej wskazane świadczenia stanowią odrębne od usług najmu dostawy towarów i świadczenia usług (…)”.*

Według Dyrektora KIS w odniesieniu do lokali mieszkalnych zarządzanych przez wspólnotę mieszkaniową, warunki zastosowania tego zwolnienia zostały uznane za spełnione. Właściciel lokalu jest członkiem wspólnoty, lokal jest wynajmowany na cele mieszkaniowe, a pobierane opłaty za media i energię elektryczną pozostają związane z faktycznym zużyciem. **W konsekwencji odsprzedaż tych kosztów na najemcę może korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia.**

Dodatkowo organ podatkowy wyjaśnił, że odmienna sytuacja występuje w przypadku lokali znajdujących się w budynkach zarządzanych przez spółdzielnię mieszkaniową. W tym przypadku wskazane zwolnienie (§ 3 ust. 1 pkt 11 ww. rozporządzenia) nie ma zastosowania, ponieważ jego zakres obejmuje czynności wykonywane przez wspólnotę mieszkaniową lub właścicieli lokali tworzących taką wspólnotę. **Zdaniem organu podatkowego w takiej sytuacji opłaty za media i energię elektryczną pobierane od najemcy (ustalane na podstawie rzeczywistego zużycia przez najemcę) powinny zostać opodatkowane** według zasad właściwych dla poszczególnych dostaw mediów. Czytamy w niej: *„(…) dla lokali położonych w budynkach zarządzanych przez spółdzielnię mieszkaniową § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia nie znajdzie tu zastosowania. Zatem, w tym przypadku opłaty za dostarczanie mediów opomiarowanych i energii elektrycznej pobieranej od najemcy powinny być opodatkowane według zasad właściwych dla usługi dostarczanych tych mediów (…)”.*

Podobnie w zakresie rozliczania opłat przy wynajmie lokali mieszkalnych na cele mieszkalne znajdujących się w zasobach wspólnoty wypowiedział się Dyrektor KIS w innej interpretacji indywidualnej, tj. z dnia 17 czerwca 2026 r., nr 0113-KDIPT1-1.4012.365.2026.2.ŻR. Czytamy w niej bowiem, że:

„(…) w analizowanej sprawie, warunki do zastosowania powyższego zwolnienia są spełnione w odniesieniu do pobierania opłat za zużycie zimnej wody i odprowadzania ścieków towarzyszące najmowi lokalu mieszkalnego wyłącznie na cele mieszkaniowe. Czynności wykonywane przez Państwa są nabywane od Wspólnoty Mieszkaniowej działającej na terenie

kamienicy, w której lokal mieszkalny się znajduje. Ponadto, są świadczone na rzecz osoby używającej lokal na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności (najem). Wynajmujący jest członkiem wspólnoty mieszkaniowej.

W konsekwencji powyższego, przy obciążaniu najemcy opłatami za ww. media, tj. zimną wodę i ścieki, wykorzystującego lokal mieszkalny wyłącznie w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych, w ramach umowy najmu lokalu, administrowanego przez wspólnotę mieszkaniową, mogą Państwo skorzystać ze zwolnienia określonego w § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia.

Podsumowując, stwierdzam, że w opisanym stanie faktycznym, opłaty za media (zużycie zimnej wody i odprowadzanie ścieków), nie mogą korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy. Podlegają zwolnieniu od podatku VAT na podstawie § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia (…)".

Uwaga

Opłaty eksploatacyjne objęte zarządem wspólnoty i spółdzielni mieszkaniowej w szczególności koszty stałe (fundusze remontowe i celowe, koszty zarządu nieruchomością wspólną, centralne ogrzewanie części wspólnych, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz utrzymanie czystości i konserwację) powinny być traktowane jako jedna usługa ze świadczeniem głównym – usługą najmu i opodatkowane według stawki właściwej dla usługi najmu (*vide:* interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 4 sierpnia 2026 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.383.2026.2.MKA).

VII. ŚWIADCZENIE USŁUG TURYSTYCZNYCH OPODATKOWANYCH MARŻĄ – JAK WYKAZAĆ W JPK_V7M?

Biuro podróży ponosi wydatki służące bezpośredniej korzyści turysty (od których nie odlicza podatku VAT). Czy w JPK_V7M w części ewidencyjnej w zakresie VAT naliczonego w polu ZakupVAT_Marza powinienem szczegółowo wykazać dane z otrzymanych faktur wraz z kwotą brutto?

Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu według szczególnej procedury VAT marży, uregulowanej w art. 119 ustawy o VAT. Procedura ta jest procedurą przewidującą uregulowania specyficzne dla działalności turystycznej, które stanowią odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania VAT.

1. Procedura marży – podstawa opodatkowania i zasady odliczania VAT

Procedura VAT marża ma zastosowanie bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek,
- przy świadczeniu usługi nabywa towary/usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest, co do zasady, kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku. Przez marżę rozumie się różnicę 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. Przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

Natomiast w przypadku, gdy przy świadczeniu usługi turystyki, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, podatnik wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi, zwanych „usługami własnymi", odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a ustawy o VAT, czyli ogólne zasady ustalenia podstawy opodatkowania VAT (podstawą opodatkowania jest zatem – co do zasady – wszystko, co stanowi zapłatę, którą usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od usługobiorcy).

➢ Usługi nabyte dla bezpośredniej korzyści turysty

Ustalając marżę należy określić wartość usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 24 lipca 2026 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.314.2026.1.LM wyjaśnił, że użycie w art. 119 ust. 2 ustawy słowa „w szczególności" oznacza, że jest to katalog otwarty. Jak czytamy: *„(…) do towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty można zaliczyć jedynie takie towary i usługi, które podatnik nabywa od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty i nie stanowią one jednocześnie »środków« do wyświadczenia usługi własnej podatnika, która następnie staje się elementem kompleksowej usługi turystycznej. Natomiast wszelkie towary i usługi nabywane przez podatnika dla wyświadczenia usługi własnej, stanowiącej następnie element usługi turystyki, należy uznać za wydatki dotyczące usług własnych. (…)*

Ponieważ ustawa o podatku od towarów i usług nie określa jednoznacznie jakiego rodzaju usługi są usługami nabywanymi dla bezpośredniej korzyści, to na podstawie przepisu art. 119 ust. 2 ustawy należy przyjąć, że nabycie tych usług i towarów, które zaspokajają potrzeby i oczekiwania turysty w trakcie korzystania z usługi turystyki (…)".

➢ Prawo do odliczenia VAT

W myśl zasady wyrażonej w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, 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.

Od tej zasady są jednak pewne wyjątki, a jeden z nich dotyczy usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty. Zgodnie z art. 119 ust. 4 ustawy o VAT **podatnikom stosującym szczególną procedurę opodatkowania usług turystyki nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.**

Jednocześnie podatnikom świadczącym usługi turystyki przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z kosztami innymi niż nabywanymi dla bezpośredniej korzyści turysty. A to oznacza, że podatnik może odliczyć podatek naliczony przy nabyciu towarów i usług związanych np. z ogólnym prowadzeniem i utrzymaniem firmy. Chodzi tu np. o podatek naliczony z tytułu najmu lokalu, związany z wydatkami na utrzymanie biura, czy zakupem środków trwałych. Odliczenie podatku naliczonego na zasadach ogólnych stosuje się również do wydatków poniesionych przy usługach własnych wchodzących w skład usługi turystyki. Podatnikowi, który w ramach świadczonych usług

turystycznych, we własnym zakresie świadczy usługi transportowe, które podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony związany z poniesionymi wydatkami niezbędnymi do wykonania tej usługi, takimi jak np. zakup paliwa, naprawa autokarów.

2. Wykazywanie zakupów będących podstawą wyliczenia marży w JPK_VAT z deklaracją

W strukturze ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M/V7K świadczenie usług turystycznych opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ustawy należy oznaczyć symbolem MR_T zaś w polu SprzedazVAT_Marza należy wpisać wartość brutto sprzedaży. Przy czym sposób wykazania tych usług uzależniony jest od obliczenia podatku (od sumy marż, czy też od poszczególnych wartości marż).

Odnosząc się do kwestii wykazania zakupów towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, Ministerstwo Finansów w broszurze informacyjnej dotyczącej struktury JPK_VAT z deklaracją wskazało, że podatnik ewidencjonuje dokumenty zakupu towarów i usług będące podstawą wyliczenia marży z podaniem danych kontrahenta, numeru dokumentu zakupu, wpisując wartość brutto w polu „ZakupVAT_Marza" dotyczącym nabycia towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ustawy. Podkreślono przy tym, że faktury lub inne dokumenty otrzymane przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty w przypadku świadczenia usług opodatkowanych zgodnie z art. 119 ustawy należy ująć co do zasady w okresie rozliczeniowym, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia omawianych usług.

MF w ww. broszurze przedstawiło przykładowy sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M/V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy o VAT, który przedstawiamy poniżej:

Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M/V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy.

NrDostawcy	NazwaDostawcy	DowodZakupu	DataZakupu	NrKSeF	ZakupVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9	2250,00
2222222222	FGH	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E7	834,75

Reasumując

Podatnik, w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M, w polu ZakupVAT_Marza powinien wykazać – na podstawie otrzymanych faktur oraz innych dokumentów potwierdzających nabycie towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty – wartość brutto tych nabyć, stanowiącą podstawę do wyliczenia marży, wraz z podaniem danych kontrahenta oraz numeru dokumentu zakupu.

Podstawowe akty prawne, na których oparto wyjaśnienia udzielane w niniejszym dziale to:

- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 845), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2025 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. poz. 861), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas w postaci oprogramowania";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1902 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień";*
- *rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz. U. z 2024 r. poz. 1654), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie wymagań technicznych";*
- *rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii (Dz. U. poz. 1753), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kryteriów i warunków technicznych kas";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. z 2023 r. poz. 2268 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie podatników używających kasy w postaci oprogramowania";*
- *rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz. U. poz. 820), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie odliczania".*

C. KASY REJESTRUJĄCE

VIII. KOREKTA ZAWYŻONEJ STAWKI VAT NA PARAGONIE – KORZYSTNE WYJAŚNIENIE ORGANU PODATKOWEGO

1. Paragon fiskalny jako dokument potwierdzający sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej

Z przepisów ustawy o VAT wynika, iż podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Od tej zasady przewidziano wyjątki, które określone są w rozporządzeniu w sprawie zwolnień.

W sytuacji, gdy sprzedawca zobowiązany jest do ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, dokumentem potwierdzającym fakt dokonania sprzedaży na rzecz ww. osób jest paragon fiskalny. W przypadku natomiast, gdy nabywca będący osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej zażąda wystawienia faktury – co do zasady – należy ją wystawić (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). W takiej sytuacji, zgodnie z art. 106h ust. 1 ustawy, podatnik wraz z danymi identyfikującymi tę fakturę zostawi w dokumentacji numer dokumentu oraz numer unikatowy kasy rejestrującej zawarte na paragonie fiskalnym lub paragon fiskalny w postaci papierowej dotyczący tej sprzedaży.

W praktyce gospodarczej częste są sytuacje wymagające korekty sprzedaży, np. w związku z popełnionym błędem wpływającym na kwotę podstawy opodatkowania i podatku należnego, lub wymianą czy zwrotem towaru itp. W takim przypadku należy zaprowadzić ewidencję korekt, zgodnie z zasadami określonymi w § 3 ust. 3–5 rozporządzenia w sprawie kas. Na podstawie danych w nich zawartych podatnik będzie mógł sporządzić prawidłową deklarację podatkową. W sytuacji natomiast udokumentowania sprzedaży również fakturą – należy wystawić fakturę korygującą.

Z przepisów rozporządzenia w sprawie kas wynika bowiem, iż zwroty towarów i uznane reklamacje towarów i usług, które skutkują zwrotem całości lub części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, podatnik ujmuje w odrębnej ewidencji, a następnie – w celu określenia wysokości podatku należnego z tytułu zaewidencjonowanej przy pomocy kasy sprzedaży – koryguje o te wartości dane pochodzące z raportu fiskalnego (okresowego).

W przypadku natomiast wystąpienia oczywistej pomyłki w ewidencjonowaniu sprzedaży przy użyciu kasy, podatnik zobowiązany jest do niezwłocznego dokonania korekty pomyłki poprzez jej ujęcie w odrębnie prowadzonej ewidencji, a także do zaewidencjonowania sprzedaży w prawidłowej wysokości.

2. Korekta sprzedaży paragonowej – stanowisko Dyrektora KIS

Na łamach naszego czasopisma wielokrotnie podkreślaliśmy, że organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych uznają, że w przypadku zaewidencjonowania w kasie fiskalnej sprzedaży towaru z zawyżoną stawką VAT, która jest udokumentowana paragonem, korekta VAT w ogóle nie może być dokonana. Stwierdzają one, że podatnicy nie mogą skorygować zawyżonej stawki VAT, jeśli nie zamierzają zwracać nienależnie pobranego podatku nabywcom.

Z uwagi na niejednolite stanowisko sądów administracyjnych w sprawie obniżenia stawki VAT do sprzedaży uprzednio zarejestrowanej kwestii w zakresie polskich przepisów podatkowych w kasie fiskalnej NSA skierował do TSUE pytanie prejudycjalne.

więcej Na ten temat pisaliśmy w „Poradniku VAT” nr 8 z 2024 r.

W dniu 21 marca 2024 r. TSUE wydał wyrok w sprawie C-606/22, z którego wynika, że podatnik ma prawo skorygować VAT należny wykazany w deklaracji, jeżeli zastosował zawyżoną stawkę podatku i wystawił wyłącznie paragony fiskalne. Organ podatkowy może natomiast odmówić zwrotu nadpłaconego VAT, jeżeli wykaże, iż ciężar finansowy podatku nienależnie pobranego spoczywający na tym podatniku został w całości zneutralizowany.

Warto jedynie przypomnieć, że w opinii Sądu, w rozstrzyganej sprawie, podatnik, który zgodnie z pierwotnym stanowiskiem organu podatkowego zastosował stawkę VAT w wysokości 23%, znalazł się niewątpliwie w mniej korzystnej sytuacji niż jego bezpośredni konkurenci, którzy zastosowali obniżoną stawkę VAT w wysokości 8%, czy to – jak czytamy:

„(…) z powodu całkowitego lub częściowego przerzucenia tej stawki na ceny tego podatnika, co wpłynęło na jego konkurencyjność w świetle cen stosowanych przez odnośnych konkurentów i w związku z tym, prawdopodobnie na wielkość jego sprzedaży, czy też z uwagi na zmniejszenie marży zysku podatnika w celu utrzymania konkurencyjnych cen. Opisana przez sąd odsyłający praktyka organu podatkowego państwa członkowskiego jest zatem również sprzeczna z zasadą neutralności podatkowej (…)".

Niestety po wydaniu ww. wyroku Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał niekorzystną interpretację indywidualną z dnia 21 października 2025 r., nr 0114-KDIP-1-3.4012.767.2025.1.KP, w której zakwestionował możliwość dokonania korekty JPK_V7M w przypadku zastosowania błędnej stawki VAT (23% zamiast 8%) przy sprzedaży usług kosmetycznych udokumentowanych paragonami fiskalnymi.

Wydaje się jednak, że obecnie organy podatkowe mając na uwadze wytyczne wynikające z ww. wyroku TSUE zmieniły niekorzystne dla podatników stanowisko. Przykładem może być bowiem interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 23 lipca 2026 r., nr 0114-KDIP-1-3.4012.352.2026.2.JG. W rozstrzyganej sprawie wątpliwość podatnika dotyczyła prawa do dokonania korekty sprzedaży udokumentowanej paragonami dań typu fast oraz korekty JPK_V7M w okresie od 12 września 2025 r. do 30 listopada 2025 r. z podstawowej stawki VAT wynoszącej 23% na prawidłową 8% stawkę VAT.

Dyrektor KIS powołując się m.in. na przepisy w sprawie kas rejestrujących oraz na ww. wyrok TSUE uznał, że: *„(…) jest Pan zobowiązany do ujęcia w odrębnej ewidencji korekt dokonanej korekty kwoty podatku należnego z tytułu sprzedaży burgerów, która została zaewidencjonowana na kasie z zawyżona stawką podatku za okres od 12 września 2025 r. do 30 listopada 2025 r. Przy czym sposób jej prowadzenia nie jest uwarunkowany regulacjami wynikającymi z zapisów § 3 ust. 3–4 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących.*

W takim przypadku należy prowadzić własną, tzw. ewidencję korekt, z której musi dokładnie wynikać kwota korekty sprzedaży i podatku należnego. Ewidencja taka nie ma określonego wzoru, ale wskazane jest, aby zawierała co najmniej dane niezbędne do ustalenia przyczyn zaistniałej korekty, a zapisy w niej widniejące pozwalały na określenie prawidłowej kwoty podatku należnego. Zdarzenia powodujące korektę podatku należnego, powinny zostać uwidocznione, ujmowane w odrębnej specjalnie w tym celu prowadzonej ewidencji korekt.

Tym samym, ***ma Pan prawo do dokonania korekty sprzedaży dań typu fast udokumentowanej paragonami fiskalnymi polegającej na zmianie zastosowanej w okresie od 12 września 2025 r. do 30 listopada 2025 r. podstawowej stawki VAT wynoszącej 23% na 8% stawkę VAT*** (podkreślenie redakcji) *(…)".*

Odnośnie terminu dokonania korekty deklaracji podatkowej wyjaśniono, że: *„(…) każda deklaracja odnosi się do konkretnego, zamkniętego już okresu rozliczeniowego, który w przypadku deklaracji JPK_V7 jest okresem miesięcznym. W związku z powyższym deklaracja musi uwzględniać stan prawny istniejący w momencie zamknięcia okresu rozliczeniowego.*

Deklaracja podatkowa stanowi zatem opis zdarzeń, zaistniałych w określonym przedziale czasowym, oceniany z punktu widzenia przepisów podatkowych w tym przedziale czasowym obowiązujących, a który w efekcie ma doprowadzić do wykonania przez podatnika obowiązku zapłaty podatku lub zrealizowania przez niego swego uprawnienia do uzyskania od organu podatkowego zwrotu podatku.

Mając na uwadze powyższe wskazuję, że ***jest Pan uprawniony do dokonania korekty rozliczeń VAT (JPK_V7), której powinien Pan dokonać poprzez korektę uprzednio złożonych deklaracji (poszczególnych okresów rozliczeniowych, w których następowała sprzedaż)*** (podkreślenie redakcji) (…)".

IX. CZYTELNICY PYTAJĄ

1. Usługi najmu miejsca postojowego zwolnione z ewidencjonowania w kasie

W marcu 2026 r. rozpocząłem świadczenie usługi wynajmu 8 miejsc postojowych na rzecz osób fizycznych. Zapłatę z tego tytułu otrzymuję gotówką oraz na rachunek bankowy. Obecnie mam jednak wątpliwości czy mogę korzystać ze zwolnienia z kasy, jeśli z tytułu tej sprzedaży dla wszystkich najemców wystawiam faktury (bez względu na formę dokonywanej płatności) czy też wystarczy, że usługi te dokumentuję fakturami w przypadku zapłaty gotówką, a może powinienem bezwzględnie je ewidencjonować w kasie już od 1 kwietnia br.?

Co do zasady, sprzedaż dokonywana na rzecz osób prywatnych musi być ewidencjonowana w kasie fiskalnej. Jednak podatnik świadczący usługi wynajmowania nieruchomości na własny rachunek (PKWiU ex 68.20.1) ma możliwość skorzystania z kilku rodzajów zwolnień z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Zwolnienia te określone są w rozporządzeniu w sprawie zwolnień i obowiązują do końca 2027 r.

Może to być zwolnienie ze względu na wartość sprzedaży, ze względu na dokumentowanie usług fakturą lub też formę zapłaty.

Zwolnienie ze względu na wartość sprzedaży w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do końca grudnia 2027 r. przysługuje podatnikom rozpoczynającym po dniu 31 grudnia 2024 r. sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczy w danym roku, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20.000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia).

Zwolnienie to nie ma jednak charakteru bezwarunkowego. Jeżeli bowiem w trakcie roku wartość sprzedaży dla osób prywatnych przekroczy limit liczony proporcjonalnie do okresu wykonywania sprzedaży w 2026 r. zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym wartość sprzedaży przekroczyła ww. limit (§ 5 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia).

Podatnik, u którego wartość sprzedaży jest wyższa niż 20.000 zł, stosownie do § 2 oraz poz. 29 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień może korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania, ale tu konieczne jest spełnienie dodatkowych warunków.

Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (PKWiU ex 68.20.1) zwolnione są z obowiązku ewidencjonowania w kasach rejestrujących na podstawie ww. przepisu, jeżeli:

- świadczenie tych usług w całości zostało udokumentowane fakturą lub
- 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 zapłata dotyczyła.

W § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień ustawodawca z kolei wymienił czynności, które zostały bezwzględnie wyłączone ze zwolnień z ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. W myśl bowiem § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) ww. rozporządzenia, zwolnień, o których mowa w § 2 i § 3 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług parkingu

samochodów i innych pojazdów. Jednakże przepis § 7 rozporządzenia zawiera regulację przejściową, zgodnie z którą podatnicy, którzy nie przestali spełniać warunków oraz nie zostali zwolnieni z obowiązku prowadzenia ewidencji na podstawie § 2 i § 3 obecnego rozporządzenia, zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji traci moc z dniem 1 lipca 2025 r., z zastrzeżeniem § 8 ust. 2–4 tego rozporządzenia.

W § 8 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia z kolei wskazano stosowanie – do dnia 31 marca 2026 r. – zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży dla podatników, którzy w okresie od dnia 1 stycznia 2025 r. do dnia 31 marca 2026 r. kontynuują lub rozpoczynają świadczenie usług, o których mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) ww. rozporządzenia.

Początkowo ograny podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych stały na stanowisku, że usługi, o których mowa podlegały bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania od 1 kwietnia 2026 r. Uznawały, że możliwość korzystania ze zwolnienia określonego w poz. 29 załącznika do rozporządzenia nie ma w takich sytuacjach zastosowania. Ostatecznie Dyrektor KIS zmienił swoje wcześniejsze stanowisko i w obecnie wydawanych interpretacjach indywidualnych stoi na stanowisku, że usługi wynajmu miejsc postojowych osobom fizycznym, mogą korzystać ze zwolnienia z ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 29 załącznika do rozporządzenia – jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2027 r.

Tak przykładowo uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 29 lipca 2026 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.412.2026.2.KK. Organ podatkowy zwrócił uwagę, że zarówno w ustawie o VAT, jak i w rozporządzeniu w sprawie zwolnień, nie została zawarta definicja usług parkingu samochodów i innych pojazdów. W związku z tym, aby prawidłowo określić, czy podatnik ma obowiązek ewidencjonować ww. usługi na kasie rejestrującej konieczne jest wzięcie pod uwagę faktycznej treści świadczonej usługi.

Powołując się na § 3 pkt 25 rozporządzenia Ministra Infrastruktury i Budownictwa z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. poz. 1225 ze zm.) wskazano, że ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o parkingu – należy przez to rozumieć wydzieloną powierzchnię terenu przeznaczoną do postoju i parkowania samochodów, składającą się ze stanowisk postojowych oraz dojazdów łączących te stanowiska, jeżeli takie dojazdy występują. Powołując się na przepis § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) rozporządzenia w sprawie zwolnień wprost wskazano, że regulacje wprowadzające od 1 kwietnia 2026 r. **bezwzględny obowiązek ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących usług parkingu samochodów i innych pojazdów, objęły tym obowiązkiem typowe usługi parkingowe, a nie wynajmu miejsc parkingowych.**

Zdaniem organu podatkowego, usługa parkingowa, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) ww. rozporządzenia powinna mieć charakter krótkotrwałego postoju samochodu, z którego może korzystać każdy, kto się decyduje na nie, miejsce nie powinno być przypisane do samochodu/osoby, a zawarcie umowy to akceptacja regulaminu. Każda wydzielona przestrzeń, z wyznaczonymi miejscami postoju, jeśli jest udostępniana za opłatą określaną wyznacznikiem czasu korzystania z tego miejsca powinna stanowić usługę parkingu, o której mowa w ww. przepisie.

Zwrócono uwagę, że: *„(...) Usługi parkingowe generalnie mieszczą się w PKWiU 52.21.24.0 – Usługi parkingowe oraz PKWiU 96.09.19.0 – Pozostałe różnorodne usługi, gdzie indziej niesklasyfikowane (jako usługa parkingowa dla gości hotelu/restauracji). Nie obejmują one zatem wynajmu miejsca postojowego sklasyfikowanego w PKWiU 68.20.1. Wynajem parkingów mieści się w kategorii usług związanych z nieruchomościami (...)”.*

Odnośnie usług wynajmu czytamy: *„(...) Usługa wynajmu miejsca postojowego sklasyfikowana jest w PKWiU 68.20.1 pod warunkiem, że świadczenie ma rzeczywiście charakter najmu nieruchomości (oddania do wyłącznego korzystania), jeżeli: zawarta jest umowa najmu, miejsce jest przypisane konkretnemu najemcy, najemca ma wyłączność korzystania, brak rotacji użytkowników, opłata ma charakter stały (nie godzinowy).*

W załączniku do rozporządzenia w poz. 29 przytoczono PKWiU 68.20.1, w którym mieści się najem powierzchni niemieszkalnych (w tym także mieszczą się takie nieruchomości, jak miejsca postojowe, parkingowe).

Ze względu na to, że obowiązek w § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) rozporządzenia nie odnosi się do wynajmu miejsc parkingowych, to w § 4 ust. 3 rozporządzenia, nie dodano wyłączenia dla poz. 29 załącznika (w zakresie nieruchomości wynajmowanych w celach parkowania).

Zatem, zgodnie z § 2 pkt 1 rozporządzenia w związku z poz. 29 załącznika do rozporządzenia, udostępnianie miejsc postojowych (wynajem miejsc parkingowych) korzysta ze zwolnienia z ewidencji za pomocą kas rejestrujących przy spełnieniu określonych w tej pozycji warunków (...)”.

Takie też stanowisko prezentowane jest w interpretacjach zmieniających Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 31 lipca 2026 r., nr DOP7.8101.44.2026.FMLM czy nr DOP7.8101.43.2026.FMLM.

Odnosząc powyższe do zadanego pytania uznać należy, że podatnik świadczący usługi wynajmu nieruchomości osobom prywatnym może korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania sprzedaży w kasie fiskalnej, jeśli zapłatę za daną czynność w całości otrzymuje na swój rachunek bankowy. W takiej sytuacji nie musi tej sprzedaży dokumentować fakturą.

W przypadku natomiast, gdy zapłata za usługę najmu miejsca postojowego dokonywana jest gotówką, to warunkiem zastosowania zwolnienia z § 2 w związku z poz. 29 załącznika do rozporządzenia jest dokumentowanie tych usług fakturami.

Reasumując

W opisywanej sytuacji podatnik świadczący usługi wynajmowania nieruchomości ma możliwość skorzystania z kilku rodzajów zwolnień z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, tj. ze względu na: wartość sprzedaży, dokumentowanie usług fakturą lub też formę dokonywanej zapłaty.

2. Limit wartości sprzedaży przy zwrocie zaliczki

W 2026 r. rozpocząłem prowadzenie działalności gospodarczej (jestem czynnym podatnikiem VAT). Korzystam ze zwolnienia z kasy ze względu na wartość sprzedaży. W sierpniu br. osoba prywatna wpłaciła mi pieniądze na konto bankowe na poczet przyszłej dostawy towarów. Fakt ich otrzymania udokumentowałem fakturą zaliczkową. Otrzymana kwota spowodowała przekroczenie limitu wartości sprzedaży, co oznacza, że od 1 listopada będę zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży w kasie fiskalnej. Jednakże we wrześniu z uwagi na rezygnację klienta z zakupu zwróciłem mu zaliczkę (wystawiłem fakturę korygującą). Czy w takiej sytuacji mogę dalej korzystać ze zwolnienia z kasy, czy będę już zobowiązany do ewidencjonowania sprzedaży przy jej użyciu od 1 listopada br.?

Z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są

obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Od tej zasady przewidziano wyjątki, które określone są w rozporządzeniu w sprawie zwolnień

Z § 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia wynika, że z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później niż do końca grudnia 2027 r. zwolnieni są podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2024 r. sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywana przez nich wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczy w tym roku, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20.000 zł.

Zwolnienie to nie ma jednak charakteru bezwarunkowego. Jeżeli bowiem w trakcie roku wartość sprzedaży dla osób prywatnych przekroczy kwotę 20.000 zł liczoną proporcjonalnie, zwolnienie straci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym wartość przekroczyła ww. limit (§ 5 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia).

Z powyższego wynika, że podatnik rozpoczynający sprzedaż w 2026 r. na rzecz osób prywatnych może w zakresie całej działalności korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania określonego w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Co jest istotne dla ustalenia wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z obowiązku zastosowania kasy istotna jest nie tylko wartość faktycznie sprzedanych towarów czy wykonanych usług, ale także przyjęte zaliczki, zadatki czy inne należności na poczet przyszłych takich czynności, które na gruncie podatku VAT powodują powstanie obowiązku podatkowego.

Z przedstawionego pytania wynika, że po wpłacie zaliczki klient zrezygnował z zakupu towaru, w związku z czym podatnik dokonał jej zwrotu, w terminie poprzedzającym moment utraty prawa do zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, o którym mowa w § 5 ust. 1 pkt. 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Oznacza to, że jeżeli po zwrocie zaliczki pozostała wartość sprzedaży osiągnięta z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła kwoty 20.000 zł w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w 2026 r., to podatnik może nadal korzystać z omawianego zwolnienia, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2027 r.

Takie też stanowisko prezentuje Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z dnia 29 sierpnia 2013 r., nr ITPP1/443-494/13/AJ. Wprawdzie wyjaśnienia w niej zawarte dotyczą stanu prawnego obowiązującego w 2013 r., ale wnioski z niej wynikające mogą być pomocne w niniejszej sprawie. Jak bowiem czytamy: *„(…) korzysta Pan dotychczas ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 powołanego rozporządzenia – że w przypadku, gdy osiągnięty przez Pana obrót z tytułu sprzedaży usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przekroczy w 2013 r. kwotę 20.000 zł, to utraci Pan prawo do korzystania z tego zwolnienia również w przypadku, gdy przekroczenie kwoty uprawniającej do zwolnienia nastąpi w wyniku wystawienia jednej faktury dokumentującej otrzymanie zaliczki na poczet wykonania usługi. Zwolnienie z obowiązku w zakresie prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej – stosownie do zapisu § 5 ust. 1 powołanego rozporządzenia – utraci swą moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym realizowany przez Pana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych obrót przekroczy kwotę 20.000 zł. Należy w tym miejscu wskazać, iż realizacja obowiązku w zakresie prowadzenia ewidencji*

sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług jest niezależna od okresów rozliczeniowych tego podatku. Wobec powyższego, w sytuacji gdy nie dojdzie do realizacji świadczenia, na poczet którego przyjąłby Pan wcześniej zaliczkę i w efekcie czego zaliczkę tą zwróci w okresie poprzedzającym moment utraty mocy zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, o którym mowa w ww. § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r., a pozostały obrót osiągnięty z tytułu realizacji świadczeń na rzecz osób, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy nie przekroczy kwoty 20.000 zł, to będzie Pan mógł nadal korzystać ze zwolnienia podmiotowego na podstawie § 3 ust. 1 pkt 1 powołanego wyżej rozporządzenia, nie dłużej jednak, niż do dnia 31 grudnia 2014 r. (...)".

Reasumując

W opisywanej sytuacji uznać należy, że w sytuacji gdy:

- **nie doszło do sprzedaży towaru, na poczet której otrzymano zaliczkę,**
- **otrzymana na to konto zaliczka została zwrócona klientowi przed 1 listopada br.,**
- **pozostała wartość sprzedaży dokonana na rzecz osób, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy nie przekroczyła kwoty 20.000 zł liczonej proporcjonalnie,**

to podatnik może korzystać ze zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do końca 2027 r.

3. Sprzedaż smartfona osobie prywatnej

Zamierzam sprzedać smartfona (będącego środkiem trwałym w firmie) osobie prywatnej. Czy sprzedaż tę będę musiała zarejestrować w kasie fiskalnej?

Generalnie, podatnicy prowadzący sprzedaż na rzecz osób prywatnych zobowiązani są do jej ewidencjonowania w kasie fiskalnej. Na mocy rozporządzenia w sprawie zwolnień część podatników zwolniona jest z tego obowiązku. Zwolnienia te mają zarówno charakter przedmiotowy, czyli dotyczą ściśle określonych czynności (wymienionych w załączniku do ww. rozporządzenia), jak i podmiotowy (ze względu na wartość sprzedaży) i wtedy dotyczą całej działalności podatnika.

Przykładowo, jednym ze zwolnień przedmiotowych jest zwolnienie określone w § 2 ust. 1 w związku z poz. 50 załącznika do ww. rozporządzenia. W przepisie tym wymieniono dostawę towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Przy czym korzystanie z tego zwolnienia możliwe jest pod warunkiem, że czynności te w całym zakresie dokumentowane są fakturą.

Pamiętać należy, że z możliwości korzystania z jakichkolwiek zwolnień wyłączona jest jednak sprzedaż towarów wymienionych w § 4 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia.

Z treści § 4 ust. 1 pkt 1 lit. i) tego rozporządzenia wynika, że zwolnień z ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3 nie stosuje się w przypadku dostawy wyrobów elektronicznych, w tym odbiorników telewizyjnych i radiowych, gramofonów, głośników, telefonów, w tym **smartfonów**, smartwatchów, anten, wyświetlaczy, monitorów, aparatów do zapisu lub odtwarzania obrazu i dźwięku, nawigacji, urządzeń pamięci trwałej, taśm, dysków, urządzeń alarmowych.

Oznacza to, że sprzedaż smartfona na rzecz osoby prywatnej podlega obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kasy. Takie też stanowisko prezentuje Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 29 lipca 2026 r., nr 0112-KDIL3.4012.401.2026.5.MS, w której czytamy: *„(…) nie będzie miał Pan prawa do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej sprzedaży telefonu (...) na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej w oparciu o zapis § 2 ust. 1 rozporządzenia w związku z poz. 50 załącznika do rozporządzenia, nawet jeśli ww. telefon jest zaliczony przez Pana do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, na podstawie przepisów o podatku dochodowym, oraz gdy sprzedaż ta w całości zostanie udokumentowana fakturą, bowiem przedmiotem dostawy jest towar wymieniony w § 4 ust. 1 pkt 1 lit. i) rozporządzenia. Ten fakt wyklucza możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego i przedmiotowego, nawet w sytuacji, gdy sprzedaż tych towarów występuje incydentalnie (…)”.*

Wyjątkiem może być sytuacja, w której Czytelniczka dokonałby sprzedaży telefonu na rzecz pracownika. Wówczas możliwe byłoby zastosowanie zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży w kasie na podstawie § 4 ust. 3 pkt 1 rozporządzenia, zgodnie z którym, powyższe wyłączenie nie ma zastosowania do dostawy towarów, o której mowa w poz. 39 załącznika do rozporządzenia.

Reasumując

Podatnik dokonując (nawet jednorazowej) sprzedaży telefonu komórkowego typu smartfon na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej będzie zobligowany do jej zaewidencjonowania w kasie fiskalnej.

4. Mobilne świadczenie usług kosmetycznych

Świadczę usługi kosmetyczne w zakresie stylizacji rzęs. Usługi te wykonuję w domu klientek (jest to działalność mobilna). Czy obowiązuje mnie ewidencjowanie tych usług w kasie, tak samo jak w salonach stacjonarnych?

Na mocy art. 111 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy obowiązani są prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej, jeśli dokonują sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. Jednakże część podatników zwolniona jest z tego obowiązku na mocy przepisów rozporządzenia w sprawie zwolnień, tj. ze względu na wartość sprzedaży na rzecz osób wskazanych powyżej, bądź ze względu na rodzaj wykonywanych czynności.

Ustawodawca wykluczył jednak z prawa do zwolnienia sprzedaż pewnych grup towarów i usług, które szczegółowo zostały określone w § 4 rozporządzenia.

Z treści § 4 ust. 1 pkt 2 lit. j) tego rozporządzenia wynika, że zwolnień z ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych.

Oznacza to, że podatnik świadczący usługi kosmetyczne na rzecz osób prywatnych, nie może korzystać z żadnych zwolnień z ewidencjonowania sprzedaży w kasie.

Reasumując

Podatnik świadczący usługi kosmetyczne na rzecz osób prywatnych musi bezwzględnie ewidencjonować je w kasie fiskalnej. Nie ma przy tym znaczenia czy podatnik prowadzi salon kosmetyczny stacjonarny czy mobilny.

D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ

X. ROZLICZANIE I WYKAZYWANIE TRANSAKCJI W PROCEDURACH OSS I IOSS

1. Formularze składane w procedurze unijnej i nieunijnej OSS

Punkt kompleksowej obsługi OSS (One Stop Shop) umożliwia podatnikom deklarowanie oraz regulowanie podatku VAT należnego w państwach członkowskich, w których co do zasady nie posiadają oni siedziby działalności gospodarczej. Rozliczenie dokonywane jest za pośrednictwem portalu elektronicznego funkcjonującego w państwie członkowskim, w którym dany podatnik został zidentyfikowany dla potrzeb tej procedury, czyli w tzw. państwie członkowskim identyfikacji.

W ramach systemu OSS funkcjonują dwie odrębne procedury:

1) procedura nieunijna – przeznaczona dla podatników, którzy nie posiadają siedziby działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej i świadczą na terytorium UE usługi na rzecz podmiotów niebędących podatnikami;
2) procedura unijna – z której może korzystać przedsiębiorca:
   a) posiadający siedzibę działalności gospodarczej albo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej – w celu deklarowania oraz zapłaty VAT należnego z tytułu:
      – wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość (WSTO),
      – usług świadczonych na rzecz konsumentów, czyli w relacji B2C, jeżeli miejscem ich świadczenia jest państwo członkowskie, w którym podatnik nie posiada ani siedziby działalności gospodarczej, ani stałego miejsca prowadzenia działalności;
   b) nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej – w zakresie deklarowania i zapłaty VAT należnego z tytułu WSTO;
   c) który przy wykorzystaniu interfejsu elektronicznego ułatwia dokonanie transakcji zgodnie z art. 7a ust. 2 ustawy o VAT – niezależnie od tego, czy posiada siedzibę działalności gospodarczej w Unii Europejskiej, czy też na terytorium państwa trzeciego – w odniesieniu do:
      – WSTO,
      – krajowych dostaw towarów dokonywanych na rzecz konsumentów, w przypadku których wysyłka lub transport rozpoczynają się i kończą na terytorium tego samego państwa członkowskiego.

Podatnik zidentyfikowany w Polsce dla celów procedury szczególnej OSS jest zobowiązany do składania odpowiednich deklaracji za pośrednictwem systemu e-Deklaracje. W przypadku procedury unijnej właściwym formularzem jest VIU-DO, natomiast dla procedury nieunijnej stosuje się formularz VIN-DO. Podatnicy korzystający z systemu IOSS składają z kolei deklarację VII-DO, przeznaczoną dla szczególnej procedury importu.

W przypadku OSS deklaracje składane są za okresy kwartalne, w terminie do końca miesiąca następującego po każdym zakończonym kwartale. Właściwym organem jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Obowiązek złożenia deklaracji istnieje za każdy kwartał kalendarzowy, nawet w sytuacji, gdy w danym okresie nie miała miejsca żadna dostawa towarów ani świadczenie usług objętych procedurą OSS.

Jeżeli w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał żadnych czynności objętych procedurą, a jednocześnie nie dokonuje korekt dotyczących wcześniejszych deklaracji, powinien złożyć tzw. deklarację zerową.

Należy przy tym pamiętać, że deklaracji VAT w ramach OSS nie można złożyć przed zakończeniem okresu, którego ona dotyczy. Najwcześniejszym możliwym terminem jej przesłania jest zatem pierwszy dzień następujący po zakończeniu danego kwartału.

Co istotne, termin na złożenie deklaracji nie ulega przesunięciu w przypadku, gdy jego ostatni dzień przypada w sobotę albo w dzień ustawowo wolny od pracy.

Przykład

Deklarację dotyczącą III kwartału 2026 r., obejmującą okres od 1 lipca do 30 września 2026 r., należy złożyć najpóźniej do 31 października 2026 r.

W celu prawidłowego złożenia deklaracji podatnik powinien:

- wypełnić właściwy formularz, wskazując okres rozliczeniowy, którego dotyczy deklaracja, oraz określić cel jej złożenia;
- przesłać deklarację elektronicznie za pośrednictwem systemu e-Deklaracje do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
- wykazać w części C deklaracji podatek VAT należny poszczególnym państwom członkowskim konsumpcji, w których miało miejsce świadczenie usług albo dostawa towarów.

Przed przesłaniem właściwej deklaracji możliwe jest również przygotowanie i wysłanie jej wersji roboczej. W tym celu jako cel złożenia należy wskazać „Wersja robocza deklaracji". Dokument taki służy wyłącznie weryfikacji poprawności danych. Nie stanowi deklaracji podatkowej i nie jest przekazywany do państw członkowskich konsumpcji.

Wszystkie wartości wykazywane w deklaracji VAT składanej w ramach OSS podaje się w euro. Kwoty te nie są zaokrąglane, co oznacza, że podatnik powinien wykazać oraz wpłacić dokładną wysokość należnego podatku.

VIN-DO(OSS) dostępny
w programie DRUKI Gofin
w dziale Podatek VAT

Jeżeli należności z tytułu dostaw towarów lub świadczenia usług objętych procedurą unijną albo nieunijną były rozliczane w walucie innej niż euro, konieczne jest ich przeliczenie. W takim przypadku stosuje się kurs wymiany opublikowany przez Europejski Bank Centralny w ostatnim dniu danego okresu rozliczeniowego. Jeżeli EBC nie opublikował kursu w tym dniu, należy zastosować kurs opublikowany w kolejnym dniu. Zasady te wynikają z art. 130c ust. 7 oraz art. 133 ust. 6 ustawy o VAT.

Jeżeli natomiast usługi wykonywane w określonym państwie członkowskim konsumpcji korzystają w tym państwie ze zwolnienia z VAT, podatnik nie powinien ujmować ich w deklaracji OSS. W deklaracji należy natomiast wykazywać usługi z odpowiednim podziałem według stosowanych stawek VAT – w szczególności stawki podstawowej oraz stawek obniżonych, jeżeli dane państwo członkowskie przewiduje zastosowanie niższej stawki dla określonego rodzaju świadczenia.

Termin zapłaty podatku VAT odpowiada terminowi złożenia deklaracji i przypada na ostatni dzień miesiąca następującego po zakończeniu danego kwartału.

Wpłaty podatku należy dokonywać na rachunek bankowy Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście:

84 1010 1010 0165 9315 1697 8000

Dla płatności realizowanych z zagranicy:

IBAN: PL84 1010 1010 0165 9315 1697 8000

BIC: NBPLPLPW

Podatek rozliczany w ramach OSS powinien być wpłacany w euro.

Zapłaty nie należy dokonywać przy wykorzystaniu formularza przelewu podatkowego przewidzianego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. z 2026 r. poz. 537)ani za pomocą bankowej formatki przeznaczonej do standardowych przelewów podatkowych.

Wpłaty można dokonać przy użyciu zwykłego formularza przelewu bankowego lub wpłaty gotówkowej, przy czym płatność powinna zostać wykonana w euro. W takim przypadku nie wypełnia się pola „symbol płatności". Kluczowe znaczenie ma natomiast prawidłowe uzupełnienie pola „tytuł", w którym należy podać przypisany do deklaracji numer UNR.

2. Deklaracja VII-DO służąca do rozliczenia VAT w szczególnej procedurze importu

IOSS, czyli Import One Stop Shop, jest szczególną procedurą umożliwiającą rozliczenie podatku VAT należnego z tytułu sprzedaży na odległość towarów importowanych – SOTI – należnego w państwie członkowskim konsumpcji, za pośrednictwem państwa członkowskiego identyfikacji.

Przy zastosowaniu IOSS dostawca dokonujący sprzedaży towarów o niskiej wartości, znajdujących się w państwie trzecim, na rzecz konsumentów z Unii Europejskiej nalicza VAT już w chwili sprzedaży towarów. Następnie deklaruje i odprowadza ten podatek za pośrednictwem systemu IOSS w państwie członkowskim, w którym został zidentyfikowany do tej procedury.

Towary objęte takim sposobem rozliczenia korzystają następnie ze zwolnienia z VAT w momencie importu. Mechanizm ten ma na celu uproszczenie odprawy celnej i umożliwienie sprawniejszego dopuszczenia towarów do obrotu.

Procedura IOSS jest dostępna dla podatników posiadających siedzibę działalności gospodarczej na terytorium Unii Europejskiej, jak również – na określonych zasadach – dla podatników niemających siedziby w UE, którzy dokonują SOTI dotyczącej towarów o wartości rzeczywistej nieprzekraczającej 150 euro.

Podatnik zarejestrowany dla potrzeb szczególnej procedury importu, a także pośrednik działający w jego imieniu, ma obowiązek składać deklaracje VAT właściwe dla tej procedury za pomocą środków komunikacji elektronicznej do właściwego urzędu skarbowego.

Jeżeli podatnik dokonujący SOTI zdecyduje się na korzystanie z usług pośrednika, obowiązek składania deklaracji VAT realizowany jest przez tego pośrednika.

Do rozliczenia podatku należnego w ramach szczególnej procedury importu służy formularz VII-DO – Deklaracja dla rozliczania podatku VAT w zakresie procedury importu.

W odróżnieniu od procedury OSS, w której zasadniczym okresem rozliczeniowym jest kwartał, deklaracja VII-DO składana jest za okresy miesięczne. Termin jej złożenia przypada na koniec miesiąca następującego po miesiącu, którego dotyczy rozliczenie.

Obowiązek złożenia deklaracji występuje niezależnie od tego, czy w danym miesiącu rzeczywiście dokonano sprzedaży na odległość towarów importowanych.

Przykładowo deklarację VII-DO za sierpień 2026 r. należy złożyć najpóźniej do 30 września 2026 r.

Również w przypadku procedury IOSS podatnik lub pośrednik nie może przesłać deklaracji przed zakończeniem okresu rozliczeniowego. Oznacza to, że deklaracja może zostać wysłana elektronicznie najwcześniej pierwszego dnia po zakończeniu miesiąca, za który jest składana.

W celu prawidłowego rozliczenia procedury importu należy:

1) wypełnić formularz VII-DO, wskazując miesiąc oraz rok, których dotyczy rozliczenie;
2) przesłać deklarację za pomocą systemu e-Deklaracje do Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
3) w części C deklaracji VII-DO wykazać podatek VAT należny wszystkim państwom członkowskim konsumpcji, w których znajdują się nabywcy towarów, czyli osoby niebędące podatnikami.

Także w przypadku deklaracji VII-DO przed jej ostatecznym złożeniem istnieje możliwość przygotowania wersji roboczej. Rozwiązanie to pozwala na wcześniejszą kontrolę poprawności danych i wyeliminowanie ewentualnych błędów jeszcze przed przesłaniem właściwej deklaracji.

Wersja robocza nie stanowi jednak deklaracji VAT i nie jest przekazywana właściwym administracjom podatkowym państw członkowskich konsumpcji.

Kwoty ujmowane w deklaracji VII-DO wykazywane są w euro i – analogicznie jak w przypadku OSS – nie podlegają zaokrągleniu ani w górę, ani w dół.

Przy wypełnianiu formularza VII-DO szczególnej uwagi wymagają pozycje 14 i 15 części C.1. dotyczące początku oraz końca okresu dostaw towarów. Pola te mają znaczenie w sytuacji, gdy za ten sam okres rozliczeniowy składana jest więcej niż jedna deklaracja VAT w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

W pozycji 14 wskazuje się datę rozpoczęcia okresu rozliczeniowego objętego daną deklaracją. Data ta nie może przypadać przed 1 lipca 2021 r. i jednocześnie musi mieścić się w miesiącu oraz roku wskazanych w polach 5 i 6 formularza.

W pozycji 15 należy natomiast podać datę zakończenia okresu rozliczeniowego, którego dotyczy deklaracja. Także w tym przypadku wskazana data musi mieścić się w miesiącu i roku określonych w polach 5 oraz 6 formularza VII-DO.

Podatnik korzystający z procedury importu, a w przypadku ustanowienia pośrednika – pośrednik odrębnie dla każdego reprezentowanego podatnika – jest zobowiązany do wpłaty należnego VAT w euro.

Przy dokonywaniu płatności należy wskazać deklarację VAT, której dotyczy dana wpłata. Termin zapłaty upływa z końcem miesiąca następującego po miesiącu, za który składane jest rozliczenie. Podstawę tej regulacji stanowi art. 138g ust. 8 ustawy o VAT.

Każdej prawidłowo złożonej deklaracji VAT nadawany jest indywidualny, unikatowy numer referencyjny – UNR. Numer ten ma podstawowe znaczenie dla prawidłowego przypisania wpłaty i powinien być każdorazowo wskazywany przy dokonywaniu płatności.

W przypadku szczególnej procedury importu numer UNR tworzony jest z oznaczenia państwa członkowskiego identyfikacji, numeru VAT oraz okresu rozliczeniowego obejmującego miesiąc i rok, za który składana jest deklaracja.

Przykładowy numer może mieć następującą postać:

PL/IMXXXXXXX/01.2026

Prawidłowe wskazanie numeru UNR pozwala organowi podatkowemu jednoznacznie przyporządkować dokonaną wpłatę do konkretnej deklaracji i właściwego okresu rozliczeniowego.

XI. CZYTELNICY PYTAJĄ

1. Magazynowanie towarów dla zagranicznego kontrahenta – miejsce rozliczenia podatku VAT

Wynajmujemy kontrahentowi z Indii magazyn, w którym składowane są towary stanowiące własność jego przedsiębiorstwa. Usługobiorca nie ma jednak prawa wstępu na teren magazynu ani możliwości samodzielnego dysponowania udostępnioną powierzchnią. Obsługą magazynu, w tym wydawaniem przechowywanych towarów, zajmują się nasi pracownicy. W jaki sposób w takiej sytuacji należy określić miejsce opodatkowania świadczonej usługi?

Polska firma świadczy usługę polegającą na przechowywaniu towarów. Ze względu jednak na to, że nabywcą tej usługi jest podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej w innym państwie, konieczne jest prawidłowe ustalenie miejsca jej opodatkowania.

Co do zasady miejsce świadczenia usług określa się w zależności od miejsca, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej, stałe miejsce prowadzenia działalności, stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu. Zgodnie z art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej. Jeżeli natomiast dana usługa świadczona jest na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba, miejscem świadczenia tej usługi jest właśnie to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, o czym stanowi art. 28b ust. 2 ustawy o VAT.

Przepisy przewidują jednak także określone wyjątki od powyższej zasady ogólnej, w odniesieniu do których miejsce opodatkowania ustalane jest według szczególnych reguł. Jedną z takich kategorii są usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 28e ustawy o VAT.

W analizowanym przypadku wynajem powierzchni magazynowej może na pierwszy rzut oka sugerować, że mamy do czynienia z usługą pozostającą w związku z nieruchomością, którą jest magazyn.

Zgodnie z art. 28e ustawy o VAT miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami jest miejsce położenia danej nieruchomości. Zasada ta znajduje zastosowanie zarówno w odniesieniu do usług wykonywanych na rzecz podatników, jak również usług świadczonych na rzecz konsumentów końcowych, czyli podmiotów nieposiadających statusu podatnika.

Do usług, dla których zastosowanie znajduje szczególna reguła wynikająca z art. 28e ustawy o VAT, zalicza się m.in. usługi świadczone przez rzeczoznawców oraz pośredników w obrocie nieruchomościami, usługi zakwaterowania w hotelach lub innych obiektach pełniących podobną funkcję, takich jak ośrodki wypoczynkowe czy miejsca przeznaczone do korzystania jako kempingi, a także usługi dotyczące użytkowania i używania

nieruchomości. Regulacją tą objęte są również usługi związane z przygotowaniem i koordynowaniem prac budowlanych, w tym w szczególności usługi architektów oraz usługi nadzoru budowlanego.

Przepisy nie wskazują jednak wprost, jaki charakter powinien mieć ten związek, ani nie zawierają definicji pojęcia nieruchomości.

W tym zakresie warto odwołać się do art. 31a ust. 1 rozporządzenia nr 282/2011, zgodnie z którym usługi związane z nieruchomościami, o których mowa w art. 47 dyrektywy w sprawie VAT, obejmują wyłącznie takie świadczenia, które pozostają w wystarczająco bezpośrednim związku z określoną nieruchomością. Za usługi posiadające taki bezpośredni związek z nieruchomością uznaje się w szczególności przypadki:

a) gdy usługi wywodzą się z nieruchomości, a sama nieruchomość stanowi element składowy świadczenia oraz jest jego centralnym i niezbędnym elementem;
b) gdy usługi są wykonywane w odniesieniu do nieruchomości i ich celem jest zmiana prawnego lub fizycznego stanu tej nieruchomości.

Usługi opisane przez Czytelnika niewątpliwie odnoszą się do nieruchomości, która jest elementem koniecznym do ich wykonania. Jednocześnie jednak świadczenia te nie prowadzą do zmiany prawnego ani fizycznego stanu tej nieruchomości.

W tym kontekście należy również wskazać na wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1786/13. Sąd stwierdził w nim, że kompleksowa usługa magazynowania może zostać objęta zakresem zastosowania art. 28e ustawy o VAT, dotyczącego miejsca opodatkowania usług związanych z nieruchomościami, wyłącznie w sytuacji, gdy usługobiorcy przyznano prawo do używania całości lub części wyraźnie określonej nieruchomości.

W konsekwencji miejsce opodatkowania usług polegających na przechowywaniu, czyli magazynowaniu towarów, zależy przede wszystkim od postanowień umowy zawartej pomiędzy stronami oraz od tego, czy usługobiorcy przysługuje prawo do korzystania z nieruchomości, tj. magazynu, w którym towary są składowane. Jeżeli takie prawo zostanie mu przyznane, usługi będą traktowane jako związane z nieruchomością i w rezultacie podlegać będą opodatkowaniu w miejscu położenia magazynu. Jeżeli natomiast nabywca usługi nie posiada prawa do korzystania z magazynu, usługa przechowywania towarów powinna być opodatkowana na zasadach ogólnych określonych w art. 28b ustawy o VAT.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że zagranicznemu usługobiorcy nie przyznano prawa do swobodnego korzystania z nieruchomości, czyli magazynu. Uwzględniając całokształt okoliczności, należy zatem uznać, że świadczona usługa nie mieści się w zakresie zastosowania art. 28e ustawy o VAT. Miejscem jej opodatkowania będzie natomiast miejsce, w którym nabywca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a więc poza terytorium Polski.

Reasumując

Świadczenie na rzecz zagranicznej firmy usługi polegającej na udostępnieniu magazynu, w którym przechowywane są towary, bez jednoczesnego przyznania usługobiorcy prawa do swobodnego dysponowania określoną powierzchnią magazynową, podlega opodatkowaniu w miejscu, w którym usługobiorca posiada swoją siedzibę. W analizowanym przypadku miejsce to znajduje się poza terytorium Polski, co oznacza, że usługa nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce.

2. Oznaczanie dostaw w ramach WSTO w JPK_VAT

Prowadzimy sprzedaż maszyn rolniczych i jesteśmy czynnymi podatnikami VAT. Sprzedając maszyny do Niemiec i Francji dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej stosujemy na fakturze 23% stawkę VAT, ponieważ nie przekroczyliśmy limitu 50.000 zł. Czy powinniśmy oznaczać te transakcje w JPK_VAT jako WSTO_EE i zarejestrować się dla potrzeb WSTO?

Elementy JPK_VAT określa rozporządzenie w sprawie JPK_VAT z deklaracją.

W strukturze ewidencji w zakresie podatku należnego/naliczonego dla JPK_V7M/V7K konieczne jest zamieszczenie oznaczeń dotyczących dostaw niektórych towarów i usług oraz procedur, o których mowa w § 10 ust. 3 i 4 ww. rozporządzenia, jak również dowodów sprzedaży/zakupu.

Zgodnie z § 10 ust. 4 pkt 2a w części ewidencyjnej JPK_VAT w przypadku wystąpienia procedury dotyczącej wewnątrzwspólnotowej sprzedaży na odległość towarów, które w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju, oraz świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju – należy stosować oznaczenie „WSTO_EE".

JPK_VAT dostępny
w programie DRUKI Gofin
w dziale Podatek VAT

Oznaczenie WSTO_EE znajdzie zastosowanie do każdej dostawy dokonywanej w ramach WSTO i każdej usługi TBE świadczonej na rzecz nabywcy posiadającego siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu w państwie członkowskim innym niż Polska, opodatkowanych na terytorium kraju (jeśli podatnik nie przekroczył limitu), jak i tych opodatkowanych poza terytorium kraju (w sytuacji, gdy podatnik przekroczył limit lub złożył stosowne zawiadomienie o skorzystaniu z opcji opodatkowania).

Zgodnie z art. 2 pkt 22a ustawy, WSTO jest rodzajem dostawy 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, o którym mowa w art. 9 ustawy o VAT, 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

– przy czym dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu ani towarami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT (towarami instalowanymi lub montowanymi z próbnym uruchomieniem lub bez niego).

Zgodnie z art. 5a unijnego rozporządzenia wykonawczego (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE

w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 77/1 ze zm.), uznaje się, że towary zostały wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w tym gdy dostawca uczestniczy pośrednio w wysyłce lub transporcie towarów, w szczególności w przypadkach gdy:

a) dostawca zleca podwykonanie wysyłki lub transportu towarów osobie trzeciej, która dostarcza towary nabywcy;
b) wysyłka lub transport towarów dokonywane są przez osobę trzecią, ale dostawca ponosi całkowitą lub częściową odpowiedzialność za dostarczenie towarów nabywcy;
c) dostawca wystawia fakturę i pobiera od nabywcy opłaty za transport lub wysyłkę, a następnie przekazuje je osobie trzeciej, która organizuje wysyłkę lub transport towarów;
d) dostawca zachęca nabywcę w dowolny sposób do skorzystania z usług w zakresie dostarczania towarów świadczonych przez osobę trzecią, umożliwia kontakt nabywcy i osoby trzeciej lub przekazuje w inny sposób tej osobie informacje niezbędne do dostarczenia towarów nabywcy.

Towarów nie uważa się jednak za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz, w przypadku gdy nabywca transportuje te towary samodzielnie lub z udziałem osoby trzeciej organizuje dostarczanie tych towarów, a dostawca nie bierze udziału bezpośrednio ani pośrednio w organizacji lub pomocy w organizacji wysyłki lub transportu tych towarów.

WSTO jest rodzajem transakcji a nie odrębną procedurą i nie wymaga dokonywania rejestracji na potrzeby dokonywania tego typu dostaw.

Miejsce opodatkowania dostawy WSTO stanowi wyjątek od reguły ogólnej, zgodnie z którą miejscem opodatkowania towarów wysyłanych lub transportowanych jest państwo, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki/transportu. Art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy o VAT wskazuje, że **miejscem dostawy towarów w przypadku WSTO jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.**

Odstępstwo od reguły dotyczącej miejsca opodatkowania WSTO zostało uregulowane w art. 22a ust. 1 ww. ustawy. Zgodnie z tym przepisem opodatkowanie WSTO nie ma zastosowania w przypadku gdy:

1) dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego;
2) towary są wysyłane lub transportowane do państwa członkowskiego innego niż państwo członkowskie siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu podatnika;
3) całkowita wartość dostaw towarów dokonywanych w ramach WSTO, jak i usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych (TBE) świadczonych transgranicznie na rzecz konsumentów nie przekroczyła u podatnika w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10.000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego (wyrażona w złotych równowartość kwoty w euro wynosi 42.000 zł).

Jeżeli omawiany próg zostanie przekroczony w trakcie roku podatkowego, zasada ogólna opodatkowania w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu towarów znajdzie zastosowanie począwszy od dostawy, w związku z którą przekroczono tę kwotę (art. 22a ust. 2 ustawy).

Z treści pytania nie wynika czy próg, o którym mowa w art. 22a ust. 1 ustawy został przekroczony. Czytelnik opodatkowuje transakcje w Polsce, czyli postępuje tak, jakby ustalonego progu 42.000 zł nie przekroczył. Powinien jednak przeanalizować swoje dostawy, ponieważ wspomniany w pytaniu limit 50.000 zł dotyczy WNT a nie WSTO.

Reasumując

Sprzedaż maszyn rolniczych osobom fizycznym w Niemczech i we Francji może stanowić WSTO, jeżeli transport towarów jest organizowany przez sprzedawcę lub na jego rzecz. W takim przypadku transakcje należy oznaczyć w JPK_VAT symbolem WSTO_EE; samo dokonywanie WSTO nie wymaga natomiast odrębnej rejestracji na potrzeby tej procedury.

3. Sprzedaż towarów na terytorium UE za pośrednictwem platformy e-commerce

Polska firma sprzedaje swoje towary za pośrednictwem irlandzkiej platformy sprzedażowej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, z innych państw UE. Platforma zajmuje się fakturowaniem transakcji dla finalnych nabywców. Czy zatem prawidłowo rozpoznajemy sprzedaż towarów jako dostawę na rzecz platformy ze stawką VAT 0% jako sprzedaż towaru do UE, pomimo ich bezpośredniej wysyłki do finalnego odbiorcy zlokalizowanego w innych państwach UE?

Sprzedaż opisana w pytaniu dokonywana za pośrednictwem zagranicznej platformy e-commerce.

Zgodnie z art. 7a ust. 1 i 2 ustawy przyjmuje się, że podatnik ułatwiający za pomocą interfejsu elektronicznego określone w tym przepisie dostawy towarów, zasadniczo na rzecz podmiotów niebędących podatnikami VAT na terytorium UE, dokonywane przez tzw. dostawców bazowych (ang. underlying supplier), samodzielnie:

- otrzymał (nabył) te towary (fikcja prawna w postaci przyjęcia, że ma miejsce dostawa towarów B2B pomiędzy dostawcą bazowym a operatorem interfejsu elektronicznego) oraz
- dokonał dostawy tych towarów (fikcja prawna polegająca na przyjęciu, że dochodzi do dostawy towarów B2C pomiędzy operatorem interfejsu elektronicznego a ostatecznym nabywcą tych towarów, tj. konsumentem, który faktycznie nabywa te towary).

Dla zastosowania regulacji wyrażonej w art. 7a ust. 2 ustawy (WSTO i dostawa krajowa za pośrednictwem platformy), muszą kumulatywnie wystąpić następujące przesłanki dotyczące dostawcy bazowego i dokonywanej przez niego dostawy bazowej:

a) nieposiadanie przez dostawcę bazowego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium UE (w tym Polski),

b) dokonywanie dostawy bazowej na rzecz podmiotu, co do zasady, niebędącego podatnikiem VAT (w przypadku WSTO nabywcą towarów może być w pewnych przypadkach podmiot posiadający status podatnika VAT),

c) dostawa bazowa ma miejsce na terytorium UE (będące jej przedmiotem towary zostały uprzednio dopuszczone do swobodnego obrotu w UE).

W związku z tym, że Czytelnik będący sprzedawca towarów ma siedzibę na terytorium Polski, nie można zastosować zasady wyrażonej w art. 7a ustawy, dotyczącej uznanego

dostawcy, która wskazuje platformę jako podatnika VAT dokonującego dostawy towarów na rzecz ostatecznego (faktycznego) nabywcy tych towarów.

W omawianym przypadku polski sprzedawca powinien rozliczyć dostawę towarów na rzecz ostatecznych klientów z UE oraz ewentualny import usług pośrednictwa od platformy sprzedażowej.

Jeżeli polski przedsiębiorca sprzedaje towary konsumentom z innych państw unijnych, a towar jest wysyłany bezpośrednio z Polski do tego konsumenta, zasadniczo mamy do czynienia ze **sprzedażą na odległość towarów (WSTO)**, a nie ze sprzedażą towaru do irlandzkiej platformy sprzedażowej. Nie ma zatem podstaw do tworzenia sztucznego łańcucha dostaw: polski sprzedawca → irlandzka platforma → unijny konsument.

WSTO to dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych przez dostawcę (również pośrednio) z jednego państwa UE do innego państwa UE, dokonana na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT. Dostawa towarów obejmuje także przypadki, gdy dostawca pośrednio uczestniczy w transporcie lub wysyłce tych towarów.

W praktyce oznacza to, że trzeba ustalić miejsce opodatkowania WSTO. Istotny jest przy tym unijny próg **10.000 euro**, obejmujący łącznie określone, transgraniczne sprzedaże B2C w UE. Do czasu jego przekroczenia, przy spełnieniu ustawowych warunków i braku wyboru opodatkowania w państwie konsumpcji, sprzedaż może być opodatkowana VAT w Polsce (art. 22a ust. 1 i 3 ustawy). Po przekroczeniu progu zasadą jest natomiast opodatkowanie VAT w państwie, w którym kończy się transport towaru, czyli co do zasady w państwie konsumenta (art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy).

Przykładowo, jeżeli polski podatnik wysyła towar z Polski do konsumenta w Niemczech, a sprzedaż podlega już opodatkowaniu w Niemczech, powinien zastosować niemiecką stawkę VAT właściwą dla danego towaru. Podatek ten można jednak rozliczyć za pośrednictwem procedury OSS, bez konieczności rejestrowania się dla VAT w każdym państwie konsumpcji.

Wątpliwości może dodatkowo powodować fakt, że klient otrzymuje dokument wygenerowany przez platformę. Nie przesądza to jednak o tym, kto jest dostawcą towaru dla celów VAT.

Potwierdzenie zakupu lub dokument generowany technicznie przez platformę nie oznacza automatycznie, że sprzedaży dokonała ta platforma. Platforma może w określonych przypadkach występować w charakterze podmiotu zobowiązanego do poboru i rozliczenia podatku albo technicznie wystawiać dokument w imieniu sprzedawcy. Decydujące znaczenie mają rzeczywiste warunki transakcji oraz postanowienia umowy i regulaminu platformy.

Dlatego polski podatnik powinien przede wszystkim przeanalizować, **kto zgodnie z warunkami transakcji dokonuje dostawy towaru na rzecz konsumenta**. Jeżeli jest nim polska firma, to ona rozpoznaje sprzedaż dla celów VAT, nawet jeśli techniczna obsługa zamówienia, płatności czy dokumentów odbywa się za pośrednictwem platformy.

Reasumując

Czytelnik sprzedający towary przez zagraniczną platformę powinien rozliczać VAT w oparciu o rzeczywisty przebieg dostawy, a nie tylko o fakt, że sprzedaż została zawarta za pośrednictwem tej platformy. Jeżeli towar znajduje się w Polsce i jest wysyłany bezpośrednio do konsumenta w innym państwie UE, sprzedaż co do zasady stanowi WSTO. Po przekroczeniu progu 10.000 euro, VAT jest należny w państwie konsumenta, a polski przedsiębiorca może go rozliczać zbiorczo w procedurze OSS.

4. Stosowanie oznaczenia TP

Czynny podatnik VAT dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Czy obowiązek stosowania w ewidencji sprzedaży VAT oznaczenia TP odnosi się również do WNT, jeżeli pomiędzy nabywcą a dokonującym dostawy towarów, występują powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy?

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT, przez wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów (WNT) rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które 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. Przy czym należy zaznaczyć, że z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów mamy do czynienia, gdy:

1) nabywcą towarów jest:
   - podatnik polskiego podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej (podatnik unijny), a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,
   - osoba prawna niebędąca podatnikiem – z zastrzeżeniem art. 10,
2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem podatku VAT lub podatku od wartości dodanej.

W myśl art. 17 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT podmiotem zobowiązanym do rozliczenia podatku VAT z tytułu WNT jest osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej oraz osoba fizyczna dokonująca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Zatem podatnik dokonujący WNT musi z tego tytułu rozliczyć VAT w Polsce (art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Oznacza to konieczność ustalenia podatku należnego i wykazania go w JPK_VAT z deklaracją za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy. Przypomnijmy, że zgodnie z art. 20 ust. 5 ustawy o VAT obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia, z zastrzeżeniem art. 20 ust. 8 i 9 ustawy o VAT.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Obszerna baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie *interpretacje.gofin.pl*

Z kolei oznaczenie TP stosuje się w przypadku istnienia powiązań pomiędzy nabywcą a dostawcą towarów lub usług (w rozumieniu art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT) i **dotyczy transakcji ujmowanych w ewidencji sprzedaży, obejmujących co najmniej dane dotyczące podstawy opodatkowania**. Oznaczenia TP nie należy jedynie stosować w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub JST, lub ich związkami oraz do czynności wykazywanych na podstawie dowodów sprzedaży wymienionych w § 10 ust. 5 pkt 1, czyli do dokumentów oznaczonych RO (dokumentu zbiorczego o sprzedaży z kas rejestrujących). Powyższe wynika z § 10 ust. 4a i 4b rozporządzenia w sprawie JPK_VAT z deklaracją.

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 2 grudnia 2020 r., nr 0112-KDIL-1-2.4012.427.2020.1.PM jednoznacznie wskazał, że:

*„(…) **obowiązek stosowania w ewidencji sprzedaży oznaczenia »TP« (…) odnosi się również do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów** oraz importu usług, o ile*

pomiędzy nabywcą a dokonującym dostawy towarów/usługodawcą, występują powiązania, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy. Oznaczenie »TP« bowiem należy stosować dla każdej transakcji ujmowanej w ewidencji sprzedaży (zawierającej dane pozwalające na rozliczenie podatku należnego), jeżeli pomiędzy podmiotami tej transakcji występują ww. powiązania (oznaczenie to jest więc stosowane również przy nabyciu towarów/usług, dla których nabywca zobowiązany jest rozliczyć podatek należny z tego tytułu) (podkreślenie redakcji) *(…)".*

Reasumując

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów od podmiotu powiązanego powinno być zgodnie z rozporządzeniem w sprawie JPK_VAT z deklaracją oznaczane jako „TP".

5. Zakup karty do telefonu poza granicami kraju

Czy zakup karty SIM na Białorusi należy wykazać w Polsce jako import usług, jeśli nabywcą jest polski czynny podatnik VAT?

Zgodnie z art. 2 pkt 25a ustawy o VAT, przez usługi telekomunikacyjne należy rozumieć usługi dotyczące transmisji, emisji i odbioru sygnałów, tekstów, obrazów i dźwięków lub wszelkiego rodzaju informacji drogą kablową, radiową, optyczną lub za pośrednictwem innych systemów elektromagnetycznych, w tym związane z nimi przeniesienie lub cesję praw do użytkowania środków dla zapewniania takiej transmisji, emisji i odbioru, wraz z zapewnieniem dostępu do ogólnoświatowych sieci informacyjnych, z uwzględnieniem art. 6a rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 77/1 ze zm.). Definicja ta jest zbieżna z definicją usług telekomunikacyjnych zawartą w art. 24 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT.

Z kolei zgodnie z art. 6a ww. rozporządzenia, usługi telekomunikacyjne obejmują w szczególności m.in. następujące usługi:

- usługi telefonii stacjonarnej i komórkowej służące do przesyłania i przełączania komunikacji głosowej, danych i obrazu, łącznie z usługami telefonicznymi obejmującymi element obrazu, nazywane inaczej usługami wideotelefonicznymi,
- usługi telefoniczne świadczone przez internet, łącznie z usługami telefonii internetowej (VoIP).

Art. 28k ustawy o VAT reguluje zasady opodatkowania usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami.

Uwaga

Niezależnie od statusu oraz miejsca siedziby działalności gospodarczej usługodawcy w przypadku świadczenia ww. usług na rzecz osób niebędących podatnikami, miejscem ich świadczenia jest miejsce, w którym konsumenci ci mają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Jeśli usługi te są świadczone na rzecz podatników z terytorium Wspólnoty, wówczas należy opodatkować te usługi według zasady ogólnej zawartej w art. 28b ustawy – w miejscu, gdzie usługobiorca ma siedzibę wykonywanej działalności gospodarczej.

Skoro usługobiorcą jest polski podatnik, to miejscem opodatkowania tych usług jest terytorium naszego kraju. Należy zatem ustalić kto powinien dokonać rozliczenia podatku VAT z tego tytułu.

Generalnie zobowiązanym do opodatkowania czynności podlegającej opodatkowaniu jest podmiot, który wykonał dane świadczenie. W szczególnych przypadkach ustawodawca zobowiązał do tego usługobiorcę. Są to m.in. przypadki, w których dostawca nie ma w Polsce siedziby ani oddziału a nabywca jest podatnikiem VAT.

Dla Prenumeratorów GOFIN

§ Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie *przepisy.gofin.pl*

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy, podatnikami są również osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne nabywające usługi, jeżeli łącznie są spełnione następujące warunki:

a) usługodawcą jest podatnik nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a w przypadku usług, do których stosuje się art. 28e, podatnik ten nie jest zarejestrowany zgodnie z art. 96 ust. 4,
b) usługobiorcą jest:
   - w przypadku usług, do których stosuje się art. 28b – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4,
   - w przypadku transferu bonów jednego przeznaczenia, w przypadku których miejscem świadczenia usług, których te bony dotyczą, jest terytorium kraju – podatnik, o którym mowa w art. 15, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15,
   - w pozostałych przypadkach – podatnik, o którym mowa w art. 15, posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę na terytorium kraju i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania zgodnie z art. 97 ust. 4.

Natomiast świadczenie usług, z tytułu wykonania których podatnikiem jest usługobiorca, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4, stanowi import usług.

Polski usługobiorca w opisanej w pytaniu sytuacji ma obowiązek opodatkowania importu usług według stawek obowiązujących w kraju dla tych usług.

Reasumując

Opisane w pytaniu usługi telekomunikacyjne nabywane przez polskiego podatnika podlegają opodatkowaniu według zasady ogólnej z art. 28b ustawy o VAT, tj. w miejscu siedziby usługobiorcy.

Oznacza to, że jeżeli polska firma nabywa od białoruskiego operatora usługę telekomunikacyjną (np. doładowanie karty SIM na rozmowy), miejscem jej opodatkowania jest Polska.

W konsekwencji transakcja spełnia definicję importu usług i powinna zostać rozliczona przez polskiego nabywcę na zasadzie odwrotnego obciążenia.

E. PORADY I KOMENTARZE

XII. OBCIĄŻANIE KLIENTA OPŁATĄ SĄDOWĄ

Adwokat jest czynnym podatnikiem VAT. Świadczy usługi polegające na prowadzeniu spraw swoich klientów, występuje przed sądami i innymi organami państwowymi. W związku z prowadzoną działalnością ponosi różne koszty prowadzenia tej działalności, m.in. koszty opłat sądowych (np. za wniosek za klauzule, za wpis do rejestru sądowego, za stwierdzenie spadku itp.), jak również za pełnomocnictwa. Klienci z reguły zwracają powyższe opłaty, w praktyce zatem adwokat jest tylko pośrednikiem między organami a klientem. Czy takiego typu opłaty są poza ustawą o VAT, jeżeli klient w tej samej wartości zwraca je adwokatowi? Jak powinny być one dokumentowane? Czy też powinny być wkalkulowane w cenę usługi i opodatkowane VAT?

Z treści przedstawionego pytania wynika, że adwokat ponosi koszty opłat sądowych i pełnomocnictwa. Natomiast klient zwraca adwokatowi poniesione opłaty w tej samej wysokości. W praktyce adwokat pełni jedynie funkcję pośrednika pomiędzy organami, a danym klientem. W konsekwencji należy przyjąć, że w analizowanym przypadku mamy do czynienia wyłącznie z obciążeniem klienta kosztami poniesionymi w jego imieniu oraz na jego rzecz. W art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT wskazano, że podstawa opodatkowania VAT nie obejmuje kwot otrzymanych od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i ujmowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku. Zdaniem redakcji przepis ten znajdzie zastosowanie w sytuacji opisanej w pytaniu. Żeby jednak uczynić zadość wymaganiom ustawodawcy, adwokat powinien prowadzić ewidencję wydatków ponoszonych w imieniu i na rzecz klientów.

Dla Prenumeratorów GOFIN

Obszerna baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie *interpretacje.gofin.pl*

Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 31 marca 2026 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.1052.2025.2.AWY wyjaśnił: *„(…) Podstawowym warunkiem zastosowania wyłączenia określonego w art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT jest działanie podatnika w imieniu i na rachunek usługobiorcy.* ***W tej sytuacji usługodawca »niejako« reguluje płatność »za usługobiorcę«, a otrzymane przez niego od usługobiorcy środki pieniężne na pokrycie opłat uiszczanych w imieniu i na rzecz usługobiorcy, nie stanowią wynagrodzenia z tytułu czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Zwrot tego typu kosztów na rzecz usługodawcy nie powoduje konsekwencji w zakresie podatku VAT, gdyż nie stanowi on wynagrodzenia z tytułu wykonania czynności objętej VAT. Natomiast jeżeli podatnik działa we własnym imieniu, lecz na rachunek swojego klienta (usługobiorcy), to przepis ten nie znajduje zastosowania.***

Kolejną przesłanką, którą powinien spełnić podatnik, aby skorzystać z instytucji zwrotu poniesionych wydatków, do której odnosi się art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT, ***jest ujęcie tych wydatków przejściowo w prowadzonej ewidencji dla potrzeb rozliczenia podatku VAT. Istotne jest bowiem, aby wydatki niewchodzące do podstawy opodatkowania VAT były w ewidencji wyodrębnione*** *(wyróżnione).*

Następnym warunkiem wynikającym z ww. przepisu jest udokumentowanie wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz usługobiorcy. Aby otrzymane przez usługodawcę

od usługobiorcy środki pieniężne nie stanowiły elementu podstawy opodatkowania, to ***usługodawca powinien dysponować dowodami dokumentującymi rzeczywiste kwoty poniesionych kosztów w imieniu i na rzecz swoich usługobiorców.***

W konsekwencji spełnienie przez podatnika warunków wynikających z art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT skutkuje nieujmowaniem w podstawie opodatkowania VAT przedmiotowych wydatków. Jednak ***do zastosowania tej regulacji prawnej (zarówno krajowej jak i unijnej) niezbędne jest poniesienie przez podatnika wydatków w imieniu i na rzecz usługobiorcy*** *(zaksięgowanych na koncie przejściowym)* (podkreślenie redakcji) *(…)".*

Na uwagę zasługuje również interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 lutego 2025 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.1010.2020.11.KO (wydana po ponownym rozpatrzeniu sprawy i uwzględniająca prawomocny wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Bk 262/21). Mianowicie, jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego, podatnik wykonuje zawody radcy prawnego, doradcy podatkowego oraz rzeczoznawcy majątkowego. W związku ze świadczeniem tych usług ponosi wydatki, które zgodnie z ich charakterem powinny być ponoszone przez klientów, w szczególności opłaty sądowe, kancelaryjne, skarbowe oraz inne należności na rzecz organów administracji, sądów i innych podmiotów.

Dotychczas podatnik nie ponosił tych wydatków w imieniu klientów. Informował klientów o konieczności dokonania określonych płatności, a klienci regulowali je samodzielnie i przekazywali mu potwierdzenia dokonania płatności. W związku z tym, podatnik nie pobierał od klientów środków na te opłaty ani nie naliczał z tego tytułu żadnej marży. Podatnik zamierza zmienić ten sposób działania. W celu przyspieszenia prowadzonych spraw oraz umożliwienia klientom szybkiego dokonywania wymaganych płatności chciałby pobierać od nich środki pieniężne przeznaczone na konkretne opłaty, a następnie regulować te należności w imieniu i na rzecz klientów. Podatnik nie zamierza pobierać z tego tytułu żadnej marży ani dodatkowego wynagrodzenia. W jego ocenie środki te powinny być traktowane jako kwoty przejściowe, które nie stanowią wynagrodzenia za świadczone usługi i w związku z tym nie powinny podlegać opodatkowaniu VAT.

Podatnik nie prowadzi ksiąg rachunkowych i nie zamierza tworzyć odrębnego konta przejściowego. Zamiast tego planuje prowadzić w programie Excel odrębną ewidencję, w której ujmowane byłyby kwoty otrzymane od klientów, dokonane z tych środków opłaty oraz ich rozliczenie z klientami. Ewidencja ta miałaby służyć do wykazywania, że określone kwoty zostały poniesione w imieniu i na rzecz klienta i mają charakter przejściowy.

W związku z planowanym rozwiązaniem podatnik zwrócił się przede wszystkim z dwoma pytaniami. Po pierwsze miał wątpliwości czy może najpierw otrzymać od klienta środki pieniężne przeznaczone na określone wydatki, następnie dokonać tych płatności w imieniu i na rzecz klienta, a później ująć je przejściowo w prowadzonej przez siebie ewidencji podatkowej. Po drugie, chciał ustalić, czy taką ewidencją może być odrębny arkusz Excel, niezwiązany z ewidencją sprzedaży i nabycia prowadzoną na potrzeby rozliczania podatku VAT.

Zdaniem organu podatkowego: *„(…) wskazane w opisie wniosku wydatki ponoszone w imieniu na rzecz klienta powinny być ujęte przejściowo w prowadzonej ewidencji dla potrzeb rozliczenia podatku VAT.* ***Istotne jest bowiem, aby wydatki niewchodzące do podstawy opodatkowania VAT były w ewidencji wyodrębnione (wyróżnione).*** *Tym samym ewidencja prowadzona przez Pana np. MS Excel i niezwiązana z ewidencją sprzedaży i nabycia prowadzoną dla potrzeb rozliczenia VAT, nie będzie prowadzona prawidłowo. Nie może to bowiem być ewidencja niezwiązana z ewidencją sprzedaży i zakupu VAT prowadzoną dla potrzeb rozliczenia podatku VAT.*

W konsekwencji, nie można się zgodzić z Pana stanowiskiem, że ewidencja prowadzona na potrzeby podatku to może być ewidencja prowadzona np. w MS Excel i niezwiązana

z ewidencją sprzedaży i nabycia prowadzoną dla potrzeb rozliczenia VAT, gdyż wskazane wydatki powinny być w ewidencji prowadzonej dla potrzeb rozliczenia podatku VAT wyodrębnione (wyróżnione), nie mogą być ujęte w ewidencji niezwiązanej z ewidencją prowadzoną dla potrzeb rozliczenia podatku VAT.

Odnosząc się do momentu ujęcia uzyskanych środków pieniężnych uzyskanych od klienta na poczet wydatków (które jak Pan wskazał ponosi klient) w prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku, zaznaczyć należy, że warunkiem ujęcia jest udokumentowanie wydatków poniesionych w imieniu na rzecz usługobiorcy – klienta. Powinien Pan jako usługodawca dysponować dowodami dokumentującymi rzeczywiste kwoty poniesionych kosztów w imieniu i na rzecz swoich klientów.

Zatem, w przypadku gdy będzie Pan dysponował ww. dowodami, to ***może Pan najpierw uzyskać od klienta środki pieniężne na poczet wydatków, uiścić te wydatki, a następnie ująć »przejściowo« w prowadzonej przez siebie ewidencji dla potrzeb rozliczenia podatku VAT, pod warunkiem, że wydatki będą w tej ewidencji wyodrębnione (wyróżnione).*** *Tym samym, skoro zamierza Pan ujmować »przejściowo« wskazane w opisie wniosku wydatki w ewidencji MS Excel niezwiązanej z ewidencją sprzedaży i zakupu prowadzoną dla potrzeb rozliczenia podatku VAT, to będzie to nieprawidłowe* (podkreślenie redakcji) *(…)".*

Jeżeli czynność obciążenia klientów kosztami wymienionymi w treści pytania nie będzie opodatkowana VAT, to tym samym nie należy jej dokumentować poprzez wystawienie faktury. Właściwe może być wystawienie noty obciążeniowej. Powyższe stanowisko pośrednio zostało zaakceptowane przez organ podatkowy w ww. interpretacji z dnia 31 marca 2026 r. Czytamy w niej bowiem:

„(…) zwrot przez (…) na Państwa rzecz opłat z tytułu znaczków pocztowych, opłat skarbowych z tyt. pełnomocnictw urzędowych, opłat bankowych oraz kosztów związanych z polisami ubezpieczenia majątkowego nieruchomości poniesionych przez Państwa nie będzie stanowił elementu Państwa wynagrodzenia i nie będzie wliczany do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

W konsekwencji zwrot ww. opłat nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem VAT oraz nie będzie zwiększał podstawy opodatkowania Państwa wynagrodzenia z tytułu świadczonych usług na rzecz (…). Tym samym, brak jest podstaw do dokumentowania tych czynności na fakturze, ponieważ – jak wynika z powołanego wyżej przepisu z art. 106b ust. 1 ustawy – faktury są dowodami dokumentującymi sprzedaż. Brak jest natomiast przeciwwskazań na gruncie przepisów dotyczących podatku VAT dla dokumentowania zwrotu ww. opłat notą księgową pozostającą bez wpływu na rozliczenia podatku VAT. Wobec tego, nota księgowa będzie dokumentem, który w świetle regulacji prawnych umożliwi udokumentowanie opisanych rozliczeń (…)".

Reasumując

Podstawowym warunkiem zastosowania art. 29a ust. 7 pkt 3 ustawy o VAT jest to, aby podatnik działał w imieniu i na rachunek klienta. Jeżeli zatem adwokat (usługodawca) dokonuje określonej płatności za klienta, a klient następnie zwraca mu poniesiony wydatek (np. za opłaty sądowe), to taki zwrot nie jest wynagrodzeniem za usługę i nie podlega VAT. Żeby jednak uczynić zadość wymaganiom ustawodawcy, adwokat powinien prowadzić ewidencję wydatków ponoszonych w imieniu i na rzecz klientów. Jeżeli czynność obciążenia klientów kosztami wymienionymi w treści pytania nie będzie opodatkowana VAT, to tym samym nie należy jej dokumentować poprzez wystawienie faktury. Właściwe może być wystawienie noty obciążeniowej.

F. VAT OD PODSTAW

XIII. ZASADY ZWROTU NADWYŻKI PODATKU NALICZONEGO NAD NALEŻNYM

Spółka z o.o. rozlicza VAT za okresy miesięczne. W sierpniu 2026 r. wykonywała czynności opodatkowane 23% stawką VAT oraz na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej nabywała towary/usługi. Ostatecznie w rozliczeniu JPK_VAT za ten okres wystąpiła nadwyżka podatku naliczonego nad należnym. Zdecydowała się na bezpośredni jego zwrot. Czy ma możliwość podziału kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za jeden okres rozliczeniowy (tj. za sierpień 2026 r.) w taki sposób, aby część tej kwoty została zwrócona na rachunek VAT (w terminie 25 dni), a pozostała część na rachunek rozliczeniowy (w terminie 40 dni)?

1. Podstawowy i wydłużony termin zwrotu VAT

➢ Podstawowy termin zwrotu wynoszący 40 dni

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku wystąpienia w rozliczeniu za dany okres rozliczeniowy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym podatnik może nadwyżkę tę wykazać m.in. do zwrotu na rachunek bankowy.

Podstawowy termin zwrotu VAT na rachunek bankowy – w myśl art. 87 ust. 2 ustawy o VAT – wynosi 40 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Prawo do zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym w ww. podstawowym terminie nie wymaga spełnienia żadnych dodatkowych warunków.

➢ Zwrot w terminie 180 dni

Jeśli w danym okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonał czynności opodatkowanych podatkiem VAT oraz czynności wymienionych w art. 86 ust. 8 pkt 1, wówczas stosownie do art. 87 ust. 5a ustawy o VAT, przysługuje mu zwrot w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia.

Termin ten można skrócić do 60 dni, pod warunkiem, że podatnik złoży wniosek na piśmie w tej sprawie oraz złoży zabezpieczenie majątkowe w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu podatku w formach, o których mowa w art. 87 ust. 4a–4b.

2. Przyspieszony termin zwrotu na rachunek bankowy lub rachunek VAT

W myśl art. 87 ust. 6 ustawy o VAT, urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2, w terminie 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia, w przypadku gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

1) kwoty podatku naliczonego, wykazane w deklaracji podatkowej, z wyłączeniem kwoty podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, nierozliczonej w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazanej w deklaracji, wynikają z:
   a) 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 spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazanego w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach,

b) faktur, innych niż wymienione w lit. a), dokumentujących należności, jeżeli łączna kwota tych należności nie przekracza 15.000 zł,
c) dokumentów celnych, deklaracji importowej oraz decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34, i zostały przez podatnika zapłacone,
d) 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, jeżeli w deklaracji podatkowej została wykazana kwota podatku należnego od tych transakcji,

2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3.000 zł,
3) podatnik złoży w urzędzie skarbowym, nie później niż w dniu złożenia deklaracji, potwierdzenie zapłaty należności, o których mowa w pkt 1 lit. a),
4) podatnik przez kolejne 12 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, o których mowa w art. 99 ust. 1–3

– przy czym przepisy art. 87 ust. 2 zdanie drugie i trzecie, ust. 2a–2c oraz ust. 4a–4f stosuje się odpowiednio.

Natomiast zgodnie z art. 87 ust. 6a ustawy o VAT na wniosek podatnika, zawarty w złożonej deklaracji podatkowej, urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku na rachunek VAT podatnika w przyspieszonym terminie, tj. 25 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia bez konieczności spełnienia dodatkowych warunków.

Jak czytamy na stronie internetowej *www.podatki.gov.pl: „(…) Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek VAT otrzymasz w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia JPK_VAT z deklaracją. Aby otrzymać ten szybki zwrot na rachunek VAT nie musisz spełniać dodatkowych warunków. (…) Terminy zwrotu podatku mogą być przedłużone (z wyjątkiem zwrotu na rachunek VAT) (…)”.*

3. VAT do zwrotu w terminie 15-dniowym

Na podstawie art. 87 ust. 6d urząd skarbowy jest obowiązany do zwrotu VAT w terminie 15 dni, licząc od dnia:

1) w którym upłynął termin do złożenia deklaracji, o której mowa w art. 99 ust. 1–3, w przypadku złożenia:
a) deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku,
b) korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło przed upływem terminu do złożenia deklaracji;
2) złożenia korekty deklaracji, w której podatnik wykazał zwrot różnicy podatku, jeżeli jej złożenie nastąpiło po upływie terminu do złożenia deklaracji.

Zwrot jest dokonywany w powyższym terminie, gdy łącznie są spełnione warunki wymienione w art. 87 ust. 6e ustawy o VAT:

1) za trzy kolejne okresy rozliczeniowe (a w przypadku podatnika rozliczającego się kwartalnie – za jeden okres rozliczeniowy) poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot, udział procentowy:
a) łącznej wartości sprzedaży wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących (tj. kas on-line, wirtualnych) w danym okresie rozliczeniowym w całkowitej wartości sprzedaży wraz z podatkiem dokonanej w danym okresie, był nie niższy niż 80%;

b) otrzymanych płatności zrealizowanych z wykorzystaniem instrumentów płatniczych, w tym również przy użyciu usługi polecenia przelewu w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2026 r. poz. 623) z tytułu sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas on-line/wirtualnych, 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 wraz z podatkiem zaewidencjonowanej przy zastosowaniu tych kas w danym okresie rozliczeniowym, był nie niższy niż 80%;

2) przez kolejne 6 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot, łączna wartość sprzedaży wraz z podatkiem, zaewidencjonowanej przez tego podatnika przy zastosowaniu kas on-line/wirtualnych, za każdy okres rozliczeniowy była nie niższa niż 40.000 zł;
3) za okres, w rozliczeniu za który podatnik występuje z wnioskiem o zwrot:
   a) kwota różnicy podatku, wykazana przez podatnika nie przekracza dwukrotnej wysokości podatku wynikającego u tego podatnika ze sprzedaży zaewidencjonowanej w okresie rozliczeniowym przy zastosowaniu kas on-line/wirtualnych,
   b) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku, nierozliczona w poprzednich okresach rozliczeniowych i wykazana w deklaracji nie przekracza 3.000 zł,
   c) w przypadku, o którym mowa w art. 87 ust. 6d pkt 1 lit. a) ustawy o VAT (czyli złożenia pierwotnej deklaracji z wykazanym zwrotem) podatnik złożył deklarację przed upływem terminu do jej złożenia;
4) podatnik przez kolejne:
   a) 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot:
      – był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
      – składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje (JPK_V7M/V7K);
   b) 3 miesiące poprzedzające bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, posiadał rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w SKOK, zawarty w wykazie podatników VAT, w tzw. białej liście;
   c) 6 miesięcy poprzedzających bezpośrednio okres, w rozliczeniu za który występuje z wnioskiem o zwrot, prowadził ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu wyłącznie kas on-line/wirtualnych.

4. Sposób realizacji przez podatnika zwrotu w części deklaracyjnej JPK_VAT

Deklarując nadwyżkę VAT naliczonego nad należnym lub kwotę podatku naliczonego do zwrotu bezpośredniego podatnik powinien wskazać termin zwrotu w części deklaracyjnej JPK_VAT.

Rozporządzenie w sprawie JPK_VAT z deklaracją określa szczegółowy zakres danych zawartych w deklaracjach podatkowych VAT oraz zawiera objaśnienia co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji. Z rozporządzenia tego wynika, że deklaracje zawierają dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku lub zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu (§ 2 pkt 10 ww. rozporządzenia). Dane te zgodnie z § 6 pkt 4 ww. rozporządzenia obejmując wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym:

a) do zwrotu na rachunek wskazany przez podatnika wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu jako:
   - zwrot w terminie, o którym mowa w art. 87 ust. 6d ustawy (tj. w terminie 15 dni) albo
   - zwrot na rachunek VAT, o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy (tj. w terminie 25 dni), albo
   - zwrot w terminie, o którym mowa w art. 87 ust. 6 ustawy (tj. w terminie 25 dni), albo
   - zwrot w terminie, o którym mowa w art. 87 ust. 2 ustawy (tj. w terminie 40 dni), albo
   - zwrot w terminie, o którym mowa w art. 87 ust. 5a zdanie pierwsze ustawy (tj. zwrot w terminie 180 dni),

b) do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Podobnie w objaśnieniach co do sposobu wypełniania i miejsca składania deklaracji oraz sposobu wykazywania danych w ewidencji przesyłanej zgodnie z art. 109 ust. 3b i 3c ustawy o VAT (punkt 6.1.), stanowiących załącznik do ww. rozporządzenia, wskazano, że podatnik wykazuje wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na wskazany przez siebie rachunek wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu poprzez wybranie konkretnego pola wyboru (tak jak powyżej w punkcie a)). Zatem z przywołanych powyżej przepisów wykonawczych do ustawy o VAT wynika sposób realizacji przez podatnika zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Występując o zwrot różnicy podatku na swój rachunek, podatnik w części deklaracyjnej pliku JPK_VAT z deklaracją wskazuje, który z przewidzianych przez ustawodawcę trybów zwrotu wybiera – czy tak jak w treści pytania zwrot na rachunek VAT (o którym mowa w art. 87 ust. 6a ustawy o VAT) czy też zwrot w terminie określonym w art. 87 ust. 2 tej ustawy. Użycie przez ustawodawcę spójnika „albo" oznacza, że podatnik nie może podzielić kwoty zwrotu pomiędzy oba wskazane tryby. **Tym samym niedopuszczalne jest dokonanie części zwrotu na rachunek VAT w terminie 25 dni, a pozostałej części na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 40 dni.**

Takie stanowisko potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 11 sierpnia 2026 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.214.2026.1.MPU. Czytamy w niej m.in.: *„(…) możliwy jest wybór wyłącznie jednego rodzaju zwrotu różnicy podatku, tzn. podatnik nie może wystąpić w jednej deklaracji o zwrot części nadwyżki na rachunek VAT i jednocześnie o zwrot pozostałej części na rachunek rozliczeniowy.*

Konstrukcja przepisu art. 87 ust. 6a ustawy, wskazuje, że przepis ten nie dopuszcza możliwości »podziału« przez podatnika w jednej deklaracji kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, o której mowa w ust. 2 i wykazania części tej nadwyżki do zwrotu w terminie 25 dni na rachunek VAT, a w pozostałej części do zwrotu na rachunek rozliczeniowy. Przepis ten wskazuje, że urząd skarbowy jest obowiązany dokonać zwrotu różnicy podatku, o której mowa w ust. 2, na rachunek VAT podatnika, zatem urząd skarbowy zwraca różnicę – a nie jej część – pomiędzy kwotą wykazanego podatku należnego, a kwota podatku naliczonego, które podatnik ujął w deklaracji. Przepisy ustawy o VAT nie pozwalają, aby w JPK_VAT w części deklaracyjnej podatnik wykazał część nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek VAT, a pozostałą część do zwrotu na rachunek bankowy (...)".

Reasumując

Spółka nie może wystąpić w jednej deklaracji o zwrot części nadwyżki na rachunek VAT (w terminie 25 dni) i jednocześnie o zwrot pozostałej części na rachunek rozliczeniowy (w terminie 40 dni). Możliwy jest wybór wyłącznie jednego rodzaju zwrotu różnicy podatku.

G. WZORY PISM I FORMULARZY

XIV. SPOSÓB KORYGOWANIA DANYCH NIEZWIĄZANYCH Z KWOTĄ SPRZEDAŻY/VAT NALEŻNEGO

1. Dane zawarte na fakturze korygującej

Obowiązkowe elementy, jakie powinna zawierać faktura wskazano w art. 106e ustawy o VAT. Do tych elementów należą m.in. data wystawienia, kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę, dane podatnika i nabywcy towarów/usług (imiona i nazwiska lub nazwy, NIP oraz ich adresy), datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zaliczki/przedpłaty (o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury), nazwę (rodzaj) towaru/usługi, cenę jednostkową, wartość sprzedaży netto, stawkę podatku, kwotę podatku i kwotę należności ogółem.

Jeśli wystawiona faktura zawiera błędy, to podatnik ma obowiązek jej skorygowania poprzez wystawienie faktury korygującej.

Zgodnie bowiem z art. 106j ust. 1 ustawy o VAT podatnik wystawia fakturę korygującą, w przypadku gdy 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.**

Faktura korygująca, w myśl art. 106j ust. 2 ustawy, powinna zawierać:

- numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
- numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur fakturę, której dotyczy faktura korygująca, z wyjątkiem faktur korygujących wystawianych do faktur, dla których nie został nadany numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur;
- dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
  a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–5 (m.in. datę wystawienia czy kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę),
  b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
- jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
- **w przypadkach innych niż wskazane w art. 106j ust. 2 pkt 5 ustawy – prawidłową treść korygowanych pozycji.**

Ponadto, w art. 106j ust. 2a ustawy o VAT zapisano, że faktura korygująca może zawierać wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo „KOREKTA” oraz przyczynę korekty.

2. Korekta danych wskazanych w elemencie Podmiot3 – wzory faktur

W praktyce gospodarczej nieczęsto dochodzi do sytuacji, w której podatnicy dokonujący sprzedaży towarów/usług wystawią faktury na rzecz innego podatnika, lecz popełnią omyłkę w sekcji dotyczącej wpisania danych podmiotu trzeciego (tj. w zakresie danych innych niż sprzedawca (Podmiot1) czy nabywca (Podmiot2), które są związane z fakturą). Może to polegać m.in. na wpisaniu błędnej nazwy, adresu, niewłaściwego NIP płatnika lub całkowitym pominięciu tych danych.

Z broszury informacyjnej dotyczącej struktury logicznej FA(3) odnośnie opisu struktury elementu Fa (od pola PrzyczynaKorekty do pola KursWalutyZK) wynika, że pole Podmiot2K, to element zawierający dane nabywcy występującego jako Podmiot2 lub Podmiot3 (rola „4" – Dodatkowy nabywca), ujęte na fakturze korygowanej (jest to element opcjonalny). Jak czytamy: *„(…) W przypadku korekty danych nabywcy występującego jako Podmiot2 lub dodatkowego nabywcy występującego jako Podmiot3, należy podać pełne dane tego podmiotu występujące na fakturze korygowanej. Korekcie nie podlegają błędne numery NIP identyfikujące nabywcę oraz dodatkowego nabywcę – wówczas wymagana jest korekta faktury do wartości zerowych. W przypadku korygowania pozostałych danych nabywcy lub dodatkowego nabywcy wskazany numer identyfikacyjny ma być tożsamy z numerem w części Podmiot2 względnie Podmiot3 faktury korygującej (…)".*

Wzory faktur dostępne
w programie DRUKI Gofin
w dziale Podatek VAT

Jeszcze do niedawana organy podatkowe uznawały, że w przypadku podania na fakturze błędnych/niepełnych danych dotyczących jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego (o wskazanej roli „8" – JST – odbiorca) należy wystawić fakturę korygującą do zera oraz nową fakturę z poprawnymi danymi tego podmiotu. Organ podatkowy argumentował, że jest to konieczne ze względu na uwarunkowania systemowe (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 lutego 2026 r., nr 0113-KDIPT-1-3.4012.1091.2025.1.JM). Ww. interpretacja została zaskarżona przez gminę. Ostatecznie Dyrektor KIS zmienił swoje wcześniejsze ww. stanowisko. W zmienionej z urzędu interpretacji indywidualnej z dnia 13 kwietnia 2026 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.3.JM stwierdzono bowiem, że 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 sprzedawcę faktury korygującej błędne/niepełne dane.

Takie też stanowisko prezentuje Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 10 lipca 2026 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.370.2026.1.MSO, w której wyjaśniono: *„(…) W przypadku, gdy po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia mające wpływ na treść faktury lub okaże się, że wystawiona faktura zawiera błędy, fakturę korygującą wystawia podatnik, tj. sprzedawca. Fakturę korygującą Sprzedawca wystawia w razie stwierdzenia pomyłki w jakiejkolwiek pozycji faktury. Zatem, co do zasady, korygowanie treści pierwotnie wystawionej faktury powinno nastąpić przez wystawienie przez sprzedawcę faktury korygującej. Faktura korygująca wystawiana jest w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot i innych danych, decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu. Zatem, istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych, tak aby dokumentowały rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych.*

(…) w sytuacji podania błędnych/niepełnych danych dotyczących jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego, która wykazana była 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) (…)". Dodatkowo wskazano, że: *„(…) Korekta JPK_VAT z deklaracją podatkową ma na celu poprawienie błędu, który został popełniony przy jego sporządzeniu. Może on dotyczyć określenia wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku oraz innych danych zawartych w treści tego pliku. Należy zauważyć, że skorygowanie pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową polega na ponownym, poprawnym jego wypełnieniu. W rozpatrywanej sprawie nie wystąpi sytuacja, w której należy skorygować dane Podmiotu2, zatem nie będą mieli Państwo obowiązku wykazywania faktury korygującej z prawidłowymi danymi Podmiotu3 w ewidencji dla celów podatku VAT i plikach JPK_VAT (…)".*

➢ Korekta błędnie wskazanego odbiorcy w elemencie Podmiot3 o roli „2"

Dodając podmiot trzeci na fakturze należy wybrać jego rolę. Zgodnie z broszurą informacyjną dotyczącą struktury logicznej FA(3), wyróżniamy m.in. role:

- „2" – Odbiorca – w przypadku gdy na fakturze występują dane jednostek wewnętrznych, oddziałów, wyodrębnionych w ramach nabywcy, które same nie stanowią nabywcy w rozumieniu ustawy,
- „4" – Dodatkowy nabywca – w przypadku gdy na fakturze występują dane kolejnych (innych niż wymieniony w części Podmiot2) nabywców.

Przykład 1

W dniu 27 lipca 2026 r. podatnik dokonał sprzedaży towarów na rzecz czynnego podatnika VAT, tj. ABC sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie przy ul. Głównej 10, NIP 5696625789. Podatnik wystawił fakturę w trybie ONLINE, na której również umieścił dane odbiorcy towaru, tj. ABC sp. z o.o. Oddział w Krakowie, ul. Długa 20, IDWew 5696625789 – 12549 (rola „2"). W sierpniu 2026 r. podatnik zorientował się, że wpisał błędne dane odbiorcy w polu Podmiot3 (powinny zostać wskazane dane oddziału w Koszalinie). W związku z tym w dniu 21 sierpnia br. wystawił i przesłał do KSeF fakturę korygującą dane zawarte w elemencie Podmiot3.

➢ Korekta błędnych danych identyfikacyjnych dodatkowego nabywcy w elemencie Podmiot3 o roli „4"

Przykład 2

W dniu 30 lipca 2026 r. podatnik dokonał sprzedaży nieruchomości na rzecz dwóch nabywców (podatników VAT prowadzących odrębne działalności gospodarcze). Podatnik wystawił fakturę w trybie ONLINE wskazując dane drugiego nabywcę w elemencie Podmiot3 i z rolą „4" (dodatkowy nabywcy). W sierpniu 2026 r. podatnik zorientował się, że wpisał błędne dane dodatkowego nabywcy (w zakresie wskazania nazwiska i danych adresowych), tj. Jan Kowalski, ul. Nowa 32a, 87-100 Toruń, NIP 1213827623, a powinno być: Jan Kowalewski, ul. Nowa 32/33a, 87-100 Toruń, NIP 1213827623. W związku z tym w dniu 21 sierpnia br. wystawił i przesłał do KSeF fakturę korygującą dane zawarte w elemencie Podmiot3.

Poniżej przedstawiamy fragment wizualizacji faktur przesłanych do KSeF opatrzonych kodem QR z numerem KSeF (na podstawie ww. przykładu 1 i 2).

FAKTURA KORYGUJĄCA NR 58/KOR/26

Nr KSeF: 8377557593-20260821-4C9457C00000-EB

Faktura korygowana wystawiona: ☒ w KSeF ☐ poza KSeF
Nr KSeF 8377557593-20260727-030040FA653E-69
Nr faktury 1589/07/26 z dnia 27.07.2026

Miejsce wystawienia: Warszawa
Data wystawienia: 21.08.2026
Data dostawy towarów/wykonania usługi(1):

Waluta: PLN

☐ **Korekta błędnego numeru wcześniej wystawionej faktury**

☐ **Korekta danych sprzedawcy**

Sprzedawca: Gama Jan Nowak

adres: ul. Jasna 5, 00-014 Warszawa kraj: PL
e-mail: telefon:
NIP 8377557593

☐ **Korekta danych nabywcy**

Nabywca: ABC sp. z o.o.

adres: ul. Główna 10, 00-011 Warszawa kraj: PL
e-mail: telefon:
NIP 5696625789

☐ **Korekta danych Podmiotu3 o roli „4" - Dodatkowy nabywca**

Podmiot3: ABC sp. z o.o. Oddział w Koszalinie

adres: ul. Miła 35, 75-004 Koszalin kraj: PL
e-mail: telefon:
rola: Odbiorca
IDWew 5696625789-12368

Przyczyna korekty:

Błędne wskazanie danych odbiorcy w elemencie Podmiot3.

Sprawdź, czy Twoja faktura znajduje się w KSeF!

8377557593-20260821-4C9457C00000-EB

Nie możesz zeskanować kodu z obrazka? Kliknij w link weryfikacyjny i przejdź do weryfikacji faktury!

https://qr-test.ksef.mf.gov.pl/invoice/8377557593/21-08-2026/L_n0uNwXdItgkYZyX1oEpOpJqpo2fM5gfaDYknqonRo

FAKTURA KORYGUJĄCA NR 59/KOR/26

Nr KSeF: 8377557593-20260821-4F35D7000000-56

Faktura korygowana wystawiona: ☒ w KSeF ☐ poza KSeF
Nr KSeF 8377557593-20260730-371E7C800000-3A
Nr faktury 1599/07/26 z dnia 30.07.2026

Miejsce wystawienia: Warszawa
Data wystawienia: 21.08.2026
Data dostawy towarów/wykonania usługi(1):

Waluta: PLN

☐ **Korekta błędnego numeru wcześniej wystawionej faktury**

☐ **Korekta danych sprzedawcy**

Sprzedawca: Gama Jan Nowak

adres: ul. Jasna 5, 00-014 Warszawa kraj: PL
e-mail: telefon:
NIP 8377557593

☐ **Korekta danych nabywcy**

Nabywca: PPHU Mateusz Nowak

adres: ul. Wesoła 13, 87-100 Toruń kraj: PL
e-mail: telefon:
NIP 5696625789

☒ **Korekta danych Podmiotu3** ID Podmiotu3: 12369877
o roli „4" - Dodatkowy nabywca

Dane przed korektą	Dane po korekcie
Podmiot3: Jan Kowalski	**Podmiot3:** Jan Kowalewski
adres: ul. Nowa 32a, 87-100 Toruń kraj: PL	adres: ul. Nowa 32/33a, 87-100 Toruń kraj: PL
	e-mail: telefon:
	rola: Dodatkowy nabywca
NIP 1213827623	NIP 1213827623

Przyczyna korekty:

Błędne wskazanie danych dodatkowego nabywcy (nazwisko, adres) w elemencie Podmiot3.

Sprawdź, czy Twoja faktura znajduje się w KSeF!

8377557593-20260821-4F35D7000000-56

Nie możesz zeskanować kodu z obrazka? Kliknij w link weryfikacyjny i przejdź do weryfikacji faktury!

https://qr-test.ksef.mf.gov.pl/invoice/8377557593/21-08-2026/H1-x4ULbsUNyi2LbxatAyyUhiPLzQTIdwkyR3gJh_tA

Aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia udzielane w niniejszym rozdziale jest ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2026 r. poz. 412 ze zm.), zwana dalej „ustawą o podatku akcyzowym".

H. PODATEK AKCYZOWY

XV. ZAKOŃCZENIE PROCEDURY ZAWIESZENIA POBORU AKCYZY W PRZYPADKU DOSTAWY WEWNĄTRZWSPÓLNOTOWEJ WYROBÓW NIKOTYNOWYCH

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym wyroby akcyzowe to m.in. płyn do papierosów elektronicznych, saszetki nikotynowe i inne wyroby nikotynowe, wymienione w załączniku nr 1 do ustawy. W poz. 46 załącznika nr 1 do ustawy, bez względu na kod CN, wymieniono płyn do papierosów elektronicznych, w poz. 50, bez względu na kod CN – saszetki nikotynowe, a w poz. 51, bez względu na kod CN – inne wyroby nikotynowe.

Dla Prenumeratorów GOFIN

§ Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie *przepisy.gofin.pl*

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy, procedura zawieszenia poboru akcyzy to procedura stosowana podczas produkcji, w tym przetwarzania lub magazynowania, w tym przechowywania, lub przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych, w trakcie której, gdy są spełnione warunki określone w przepisach ustawy akcyzowej i aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie, z obowiązku podatkowego nie powstaje zobowiązanie podatkowe. Co do zasady, procedurę zawieszenia poboru akcyzy stosuje się do wyrobów akcyzowych określonych w załączniku nr 2 do ustawy. Procedurę zawieszenia poboru akcyzy, stosownie do art. 40 ust. 6 ustawy, stosuje się na terytorium kraju również do wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, z zastrzeżeniem art. 47 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy.

Jak stanowi art. 41 ust. 1 ustawy, jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy jest związana z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych, warunkiem jej zastosowania jest:

1) zastosowanie e-AD albo dokumentu zastępującego e-AD;
2) złożenie we właściwym urzędzie skarbowym zabezpieczenia akcyzowego.

W myśl art. 41 ust. 4 ustawy, jeżeli procedura zawieszenia poboru akcyzy dotyczy wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 40 ust. 6 ustawy, warunkiem jej zastosowania jest w przypadku wyrobów:

1) przemieszczanych wyłącznie na terytorium kraju – spełnienie warunków, o których mowa w art. 41 ust. 1 ustawy;
2) przemieszczanych na terytorium kraju w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego, w celu wprowadzenia ich do składu podatkowego:
   a) dokonanie przez podatnika do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zgłoszenia o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym obejmującego w szczególności

dane dotyczące ilości nabywanych wyrobów akcyzowych i kwotę akcyzy podlegającej zawieszeniu, oraz złożenie zabezpieczenia akcyzowego, przed wprowadzeniem wyrobów na terytorium kraju, oraz

b) dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych;

3) przemieszczanych na terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej:

a) złożenie we właściwym urzędzie skarbowym zabezpieczenia akcyzowego przed rozpoczęciem przemieszczania oraz

b) dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych.

Zgodnie z art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy, zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy następuje w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 40 ust. 6 – z dniem otrzymania przez podmiot wysyłający, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 31 lit. a) ustawy, który dokonał dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tych wyrobów, dokumentu handlowego lub innego dokumentu potwierdzającego dostawę tych wyrobów na terytorium państwa członkowskiego albo wyprowadzenie ich poza terytorium Unii Europejskiej; zobowiązanie podatkowe nie powstaje i wygasa powstały w wyniku dokonania określonej czynności podlegającej opodatkowaniu obowiązek podatkowy ciążący na podatniku, z chwilą otrzymania przez niego tego dokumentu, w części objętej potwierdzeniem.

W myśl art. 42 ust. 1 pkt 8 ustawy, w przypadku nieotrzymania przez podmiot wysyłający, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 31 lit. a) ustawy, w terminie 4 miesięcy od dnia wysyłki ze składu podatkowego wyrobów akcyzowych, dokumentu, o którym mowa w art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy, z potwierdzeniem dostawy tych wyrobów akcyzowych na terytorium państwa członkowskiego albo wyprowadzenia ich poza terytorium Unii Europejskiej, jeżeli przemieszczanie miało miejsce w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu przez terytorium państwa członkowskiego – następnego dnia po upływie tego terminu.

Zgodnie z art. 99b ust. 4 ustawy, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi 1,80 zł za każdy mililitr. Jak stanowi art. 99cc ust. 4 ustawy, stawka akcyzy na saszetki nikotynowe wynosi 250,00 zł za każdy kilogram. Natomiast w myśl art. 99cd ust. 4 ustawy, stawka akcyzy na inne wyroby nikotynowe wynosi 250,00 zł za każdy kilogram.

Przy czym w 2026 r., zgodnie z art. 165a ust. 8 ustawy, stawka akcyzy na płyn do papierosów elektronicznych wynosi – **1,44 zł** za każdy mililitr. Jednocześnie zgodnie z art. 165b ustawy, stawka akcyzy na saszetki nikotynowe wynosi – **200,00 zł** za każdy kilogram, a w myśl art. 165c ustawy stawka akcyzy na inne wyroby nikotynowe wynosi – **200,00 zł** za każdy kilogram.

1. Warunki zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy

Płyn do papierosów elektronicznych, saszetki nikotynowe oraz inne wyroby nikotynowe są opodatkowane stawkami akcyzy innymi niż stawka zerowa. Wobec czego, w stosunku do płynu do papierosów elektronicznych, saszetek nikotynowych oraz innych wyrobów nikotynowych, stanowiących wyroby akcyzowe niewymienione w załączniku nr 2 do ustawy i jednocześnie opodatkowane stawkami akcyzy innymi niż stawka zerowa, możliwe jest zastosowanie procedury zawieszenia poboru akcyzy w przypadku przemieszczania tych wyrobów na terytorium kraju w ramach dostawy wewnątrzwspólnotowej na podstawie art. 41 ust. 4 pkt 3 ustawy.

Warunkiem zastosowania procedury zawieszenia poboru akcyzy jest złożenie we właściwym urzędzie skarbowym zabezpieczenia akcyzowego przed rozpoczęciem przemieszczania

oraz dołączenie do przemieszczanych wyrobów dokumentów handlowych. Wprowadzenie regulacji prawnej określonej w art. 41 ust. 4 ustawy wynika z faktu, że na terenie innych państw członkowskich UE wyroby akcyzowe niewymienione w załączniku nr 2 do ustawy, objęte stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, nie podlegają zharmonizowanym przepisom akcyzowym.

W konsekwencji, w przypadku przemieszczania z terytorium kraju do krajów UE wyrobów opodatkowanych jedynie w Polsce, nie ma zastosowania dokument e-AD lub dokument go zastępujący, a przemieszczenie odbywa się na podstawie dokumentów handlowych. Należy zatem stwierdzić, że warunek dołączenia do przemieszczanych wyrobów akcyzowych dokumentów handlowych zamiast e-AD znajduje zastosowanie w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej płynu do papierosów elektronicznych, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 35 ustawy, saszetek nikotynowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 36a ustawy i innych wyrobów nikotynowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 36b ustawy dokonywanej przez podmiot prowadzący skład podatkowy z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy.

2. Zakończenie procedury na podstawie dokumentów handlowych

Ustawa nie precyzuje, jakie warunki musi spełnić dany dokument, aby mógł być traktowany jako dokument handlowy w rozumieniu art. 41 ust. 4 pkt 3 lit. b) ustawy. Również w przepisie art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy mowa jest o dokumencie handlowym lub innym dokumencie potwierdzającym dostawę, jednak bez zdefiniowania, co przez taki dokument należy rozumieć. Zatem przez dokumenty handlowe rozumieć należy dokumenty powszechnie stosowane w obrocie handlowym, które pozwalają na określenie ilości i rodzaju dostarczonych wyrobów, a także określenie stron i przedmiotu transakcji. W szczególności dokumentami takimi mogą być faktura VAT, list przewozowy (CMR) lub inne dokumenty zawierające m.in. informacje o nadawcy, odbiorcy, miejscu odbioru, środku transportu oraz informacje o przemieszczanych wyrobach. W związku z tym, że przepisy ustawy o podatku akcyzowym, nie stanowią o formie tych dokumentów, dopuszczalna jest więc każda forma dokumentu, która uprawdopodobnia wywóz towarów z terytorium kraju i ich dostarczenie na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, zawierająca wskazane wyżej informacje.

Ponadto, przy istniejących wielu kanałach komunikacji, również moc dowodową posiadają dokumenty przesyłane w formie elektronicznej, w tym np. z załącznikiem w formie pliku PDF lub skanu, o ile zapewniona jest autentyczności pochodzenia, integralność i czytelność tych dokumentów.

Zatem w myśl wskazanych przepisów art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej, dowodami potwierdzającymi zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy są wszelkie dokumenty handlowe, z których wynika odbiór tych wyrobów w innym państwie członkowskim przez konkretnego odbiorcę w konkretnym miejscu. Dokumenty te powinny zawierać elementy takie jak miejsce odbioru, data odbioru i dane osoby potwierdzającej odbiór towaru, umożliwiające identyfikację danej dostawy i tym samym prawidłowe zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy. Przy czym, jak wskazano, mogą to być dokumenty przesyłane również w formie elektronicznej.

Należy również dodać, że zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisem art. 42 ust. 1 pkt 7 ustawy następuje z dniem otrzymania przez podmiot wysyłający dokumentu handlowego lub innego dokumentu potwierdzającego dostawę tych wyrobów na terytorium państwa członkowskiego, a nie z dniem odbioru wyrobów przez odbiorcę. Przepis ten odwołuje się do momentu otrzymania dokumentu, który nie zawsze musi być tożsamy z dniem odbioru dostarczonych wewnątrzwspólnotowo wyrobów.

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

1. Otrzymanie faktury korygującej termin płatności

Jestem czynnym podatnikiem VAT. Czy w związku z otrzymaną fakturą korygującą w KSeF na wartość 0 zł, która koryguje jedynie termin płatności mam obowiązek dokonania korekty pliku JPK_V7M?

Na podstawie art. 106j ust. 1 ustawy o VAT podatnik wystawia fakturę korygującą w przypadku gdy po wystawieniu faktury:

- podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,
- stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

Należy wyjaśnić, że po przesłaniu faktury pierwotnej do KSeF nie jest możliwe jej edytowanie w tym systemie w celu poprawienia błędów lub uzupełnienia treści. Jedyną formą poprawienia błędu w wystawionej fakturze lub jej uzupełnienia jest wystawienie faktury korygującej w KSeF. Zatem w przypadku zidentyfikowania pomyłki w wystawionej fakturze jedyną formą jej korekty, od 1 lutego 2026 r. jest faktura korygująca wystawiona przez podatnika (sprzedawcę) – wystawcę faktury pierwotnej. Zatem faktura korygująca wystawiana jest przez podatnika (sprzedawcę) – wystawcę faktury pierwotnej w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot i innych danych, decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami czynni podatnicy VAT są obowiązani prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące m.in.: kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego. Tak stanowi art. 109 ust. 3 ustawy o VAT.

Z kolei szczegółowe dane, jakie zawiera przedmiotowa ewidencja zostały określone w rozporządzeniu w sprawie JPK_VAT z deklaracją. Zgodnie z § 11 ust. 3 pkt 1 lit. a) i ust. 4 pkt 4 i 5 ww. rozporządzenia ewidencja w zakresie rozliczenia podatku naliczonego zawiera dane wynikające z faktur lub innych dokumentów będących podstawą odliczenia podatku naliczonego, otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Odnośnie kwestii ujęcia w pliku JPK_VAT z deklaracją wystawionej faktury korygującej termin płatności oraz faktury korygującej numer rachunku bankowego wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 6 sierpnia 2026 r., nr 0114-KDIP-1-3.4012.351.2026.2.LM. W rozpatrywanej sprawie spółka otrzymała od jednego ze swoich kontrahentów fakturę korygującą dotyczącą wyłącznie terminu płatności. Sprzedawca omyłkowo wskazał w fakturze pierwotnej nieprawidłowy termin płatności, a po zidentyfikowaniu błędu wystawił fakturę korygującą z nadanym numerem KSeF. Korekta nie wpłynęła na kwotę należności ogółem, nie zmieniła podstawy opodatkowania ani kwoty podatku VAT i została wystawiona na wartość „0". W fakturze korygującej podano przyczynę

korekty jako korektę terminu płatności oraz wskazano prawidłowy termin. Jednocześnie spółka otrzymała od innego kontrahenta fakturę korygującą wystawioną za pośrednictwem KSeF, w której wykazano pozycje faktury na wartość „0" i dotyczyła wyłącznie uzupełnienia danych formalnych faktury pierwotnej poprzez wskazanie numeru rachunku bankowego sprzedawcy. W fakturze pierwotnej numer rachunku bankowego nie został wykazany. Korekta ta również nie wpłynęła na podstawę opodatkowania ani na kwotę podatku VAT, nie zmieniła wartości transakcji oraz nie miała wpływu na wysokość podatku naliczonego wykazanego przez spółkę.

Uwzględniając powyższy stan faktyczny Dyrektor KIS wyjaśnił, że:

„(…) w sytuacji gdy błąd w wystawionej fakturze korygującej nie wpływa na podatek należny oraz podstawę opodatkowania a także nie jest pozycją, którą podatnik wykazuje w złożonym pliku JPK_VAT w części ewidencyjnej, brak jest podstaw do dokonania korekty pliku JPK_VAT z deklaracją. Zatem w sytuacji przedstawionej przez Spółkę, tj. gdy Spółka otrzymała faktury korygujące dotyczące wyłącznie elementów formalnych (korekta terminu płatności lub podanie numeru rachunku bankowego), które nie wypływają na podstawę opodatkowania ani na kwotę podatku naliczonego, jak również nie są wykazywane w części ewidencyjnej w pierwotnym pliku JPK_VAT z deklaracją nie należy składać korekty pliku JPK_VAT z deklaracją (…)".

Reasumując

Jeżeli Czytelnik otrzymał fakturę korygującą dotyczącą wyłącznie elementu formalnego (tj. korektę terminu płatności), która to nie wypływa na podstawę opodatkowania ani na kwotę podatku naliczonego, to nie należy składać korekty pliku JPK_V7M.

2. Odliczanie VAT w trakcie zawieszenia działalności gospodarczej

Od 1 września 2026 r. mam zawieszoną działalność gospodarczą opodatkowaną VAT. W dalszym ciągu będę otrzymywał faktury z tytułu umowy najmu lokalu użytkowego oraz leasingu samochodu osobowego zawartych przed okresem zawieszenia. Czy w czasie zawieszenia działalności gospodarczej przysługuje mi prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu ww. wydatków? Czy mogę na bieżąco składać pliki JPK_V7M i uwzględniać w nich ww. zakupy, czy też powinienem je rozliczyć dopiero w pierwszym pliku JPK_V7M złożonym po wznowieniu działalności?

W przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej podatnik nie ma obowiązku składania deklaracji za okresy rozliczeniowe, których to zawieszenie dotyczy. Przy czym zwolnienie z obowiązku składania deklaracji nie dotyczy:

- podatników dokonujących WNT, importu usług lub nabywających towary – w zakresie których są podatnikami,
- okresów rozliczeniowych, w których zawieszenie wykonywania działalności nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego, a także
- okresów rozliczeniowych, za które podatnik jest zobowiązany do rozliczenia VAT z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz za które jest zobowiązany dokonać korekty podatku naliczonego.

Tak wynika z art. 99 ust. 7a i ust. 7b ustawy o VAT.

Jednocześnie z przepisów ustawy o VAT wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje podatnikom podatku od towarów i usług, w zakresie, w jakim towary i usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (pod warunkiem niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 tej ustawy).

Tutaj należy wyjaśnić, że zawieszenie działalności gospodarczej samo w sobie nie stanowi zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej przez podatnika. Podatnik, który zawiesza prowadzenie działalności gospodarczej na pewien czas, nadal pozostaje podatnikiem podatku VAT, z tym że w okresie zawieszenia wykonywania działalności przedsiębiorca nie prowadzi aktywnej działalności. Zatem, przedsiębiorca w okresie zawieszenia działalności gospodarczej ma m.in. prawo wykonywać wszelkie czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów.

Jak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 14 lipca 2026 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.350.2026.4.LM Wnioskodawca w okresie zawieszenia działalności gospodarczej ponosi wydatki związane z najmem lokali mieszkalnych oraz z najmem samochodu. W związku z czym otrzymuje faktury za energię elektryczną, która jest refakturowana do najemców wynajmowanych mieszkań na podstawie faktury VAT 23% oraz za ratę leasingową w związku z wynajmowaniem samochodu. Faktury te będą dotyczyły czynności opodatkowanych podatkiem VAT w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zdaniem organu podatkowego: *„(…) Wydatki, o których mowa powyżej stanowią czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, bowiem wynikają z obowiązku realizacji zawartych z klientami umów na świadczenie usług, które podpisane zostały jeszcze przed zawieszeniem działalności gospodarczej. Należy zauważyć, że jak wskazuje Pani w opisie sprawy wydatki mają związek wyłącznie z czynnościami opodatkowanymi, jak również są konieczne dla wykonywania czynności wynikających z umów podpisanych przed zawieszeniem działalności, dlatego będzie przysługiwało Pani jako podatnikowi VAT czynnemu prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z ww. wydatków, z uwzględnieniem art. 88 ustawy (…)”.*

Odnośnie momentu realizacji prawa do odliczenia VAT wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z dnia 13 listopada 2025 r., nr 0111-KDIB-3-1.4012.650.2025.5.ICZ i dnia 23 lipca 2021 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.324.2021.3.AZ. Z jednej strony organ podatkowy wyjaśnił, że z uwagi na fakt, że w okresie zawieszenia podatnik nie jest zobowiązany do składania deklaracji, to prawo do odliczenia VAT może zostać zrealizowane przez wykazanie tej kwoty w pierwszej deklaracji składanej po wznowieniu działalności gospodarczej. Powyższa zasada ma zastosowanie do wszystkich wydatków, do których prawo do odliczenia powstanie w okresie zawieszenia, zarówno tych wykorzystanych do działalności przed zawieszeniem działalności gospodarczej, jak i niezbędnych do utrzymania tej działalności, poniesionych w okresie zawieszenia.

Z drugiej strony w związku z tym, iż odliczenie podatku naliczonego jest prawem podatnika a nie obowiązkiem, może on złożyć deklarację w okresie zawieszenia działalności i wykazać w niej kwotę podatku naliczonego do odliczenia. W ww. interpretacji z dnia 23 lipca 2021 r., czytamy m.in.: *„(...) podatnik może złożyć deklarację w okresie zawieszenia działalności i wykazać w niej kwotę podatku naliczonego do odliczenia przez jego zadeklarowanie w terminie określonym w art. 86 ust. 10b pkt 1 lub ust. 11 ustawy. Złożenie deklaracji podatkowej w okresie zawieszenia, wiąże się z tym, że podatnik w przypadku braku czynności opodatkowanych w okresie zawieszenia działalności wykazuje kwotę tego podatku do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. W konsekwencji takiego rozliczenia kwota ta zwiększa kwotę podatku naliczonego do odliczenia w następnym okresie rozliczeniowym*

i w efekcie »dalszego przenoszenia« może być rozliczona z podatkiem należnym (przy braku czynności opodatkowanych w okresie zawieszenia) dopiero w deklaracji złożonej po wznowieniu działalności gospodarczej (...)".

Reasumując

Skoro wydatki, o których mowa w treści pytania stanowią czynności niezbędne do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów i mają związek z czynnościami opodatkowanymi VAT, to Czytelnikowi generalnie przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT. Ma on do wyboru dwa warianty działania:

- **może składać „na bieżąco" (mimo braku takiego obowiązku) pliki JPK_VAT z deklaracją za okresy zawieszenia działalności, albo**
- **w pierwszym pliku JPK_VAT z deklaracją składanym po wznowieniu działalności gospodarczej wykazać skumulowany podatek naliczony, jaki wystąpił w okresie zawieszenia tej działalności.**

3. Zaliczki pobierane na poczet usługi turystycznej

Prowadzę działalność gospodarczą polegającą na organizacji wypoczynku dla dzieci/młodzieży. Dokonywałem zapisów na obozy, wycieczki zorganizowane, które odbyły się/odbędą się w czerwcu – wrześniu 2026 r. Po dokonaniu rezerwacji klient musiał w ciągu 2 tygodni wpłacić zaliczkę w kwocie 500 zł. Czy wpłata zaliczki spowodowała obowiązek rozliczenia VAT?

W ustawie o VAT przewidziano szczególny sposób opodatkowania usług turystycznych polegający na opodatkowaniu marży, czyli różnicy 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. Szczegółowe regulacje w tym zakresie zawiera art. 119 ustawy o VAT.

Ustawodawca nie uregulował jednak odrębnie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług turystyki. Oznacza to konieczność stosowania w tym zakresie ogólnych zasad zawartych w art. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z art. 19a ust. 1 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi. Jeżeli natomiast przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy).

Przypomnijmy, że w zakresie opodatkowania zaliczek otrzymywanych na poczet usług turystyki, rozliczanych na zasadzie marży wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., w sprawie C-422/17 stwierdził, że: *„(...) w przypadku, gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej (...) pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turyście, podatek od wartości dodanej (VAT) jest wymagalny (...) w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone) (...)".*

Zdaniem TSUE rozwiązanie dotyczące oszacowania kosztów pozostaje bez uszczerbku dla faktu, że z chwilą, w której biuro podróży będzie znało ostateczne koszty faktyczne konkretnej podróży, powinny one zostać uwzględnione dla celów określenia VAT (w razie potrzeby poprzez korektę deklaracji VAT, w której wykazano VAT od otrzymanej zaliczki).

Takie też stanowisko prezentuje Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 9 lipca 2026 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.395.2026.3.AJB: *„(…) w przypadku otrzymania zapłaty przed wykonaniem usługi turystyki, podatnik powinien obliczyć kwotę podatku od otrzymanej zaliczki przy uwzględnieniu, że podstawą opodatkowania w tym przypadku, tak jak w przypadku wykonania usługi, jest również marża. W momencie otrzymania zaliczki na poczet usługi turystyki, z uwagi na szczególną procedurę przy świadczeniu tych usług, w sytuacji gdy nie zostały jeszcze faktycznie poniesione koszty, podatnik powinien przyjąć marżę taką, którą skalkulował przy określaniu ceny danej usługi, obliczoną w oparciu o przewidywane koszty. Cena usługi turystycznej, co do zasady, jest stała dla danego klienta i znana już przy dokonywaniu pierwszych przedsprzedaży tej usługi. W takiej sytuacji podatnik powinien posiadać stosowną dokumentację, która potwierdzałaby, że skalkulowane koszty uwzględniane przy wyliczeniu ceny i marży mają swoje uzasadnienie (np. umowy zawarte z hotelami, przewoźnikami, ubezpieczycielami).*

Natomiast w sytuacji, gdy znane będą już faktyczne koszty poniesione z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty w odniesieniu do danej imprezy i kwota marży obliczona przy uwzględnieniu tych kosztów będzie inna niż wcześniej skalkulowana, podatnik powinien dokonać korekty podatku w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym usługa została wykonana (…)”.

Podkreślono także, że: *„(…) Koszty, które zostaną poniesione w okresach późniejszych niż okres wykonania usługi, powinny być rozliczone poprzez stosowną korektę deklaracji podatkowej złożonej za okres, w którym doszło do wykonania usługi. Należy bowiem zauważyć, że obowiązek podatkowy nie powstaje w stosunku do tych usług później niż z chwilą ich wykonania.*

W świetle powyższych rozważań stwierdzić należy, że otrzymanie zaliczki na poczet wykonania usługi turystyki – zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy – rodzi powstanie obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług. Zatem z tytułu otrzymywanych zaliczek na poczet usługi turystyki w celu ustalenia kwoty podatku należnego zobowiązana jest Pani do wstępnego ustalenia wysokości marży. Natomiast podstawę opodatkowania stanowić będzie – zgodnie z art. 119 ust. 1 ustawy – kwota prognozowanej marży, bez kwoty podatku. (…)

Tym samym z tytułu otrzymywanych zaliczek na poczet usługi turystyki w celu ustalenia należnego podatku jest Pani zobowiązana do wstępnego ustalenia wysokości marży, a jej ostateczne rozliczenie nastąpi w momencie wykonania usługi z zastosowaniem faktycznie poniesionych kosztów przyjmowanych do wyliczenia marży (…)”.

Dodatkowo wyjaśniono, że: *„(…) przechodząc do kwestii faktur zakupowych, w tym faktur ustrukturyzowanych w KSeF, dotyczących kosztów imprezy turystycznej z tytułu nabycia towarów i usług dla bezpośredniej korzyści turysty, które Pani otrzymuje na etapie rezerwacji lub przedpłat wskazać należny, że winna Pani ująć przedmiotowe faktury w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu ww. imprezy turystycznej (…)”.*

Reasumując

Otrzymanie zaliczki na poczet wykonania usługi turystyki – zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT – rodzi powstanie obowiązku podatkowego w VAT. Podstawę opodatkowania stanowić będzie – zgodnie z art. 119 ust. 1 ustawy o VAT – kwota prognozowanej marży, bez kwoty podatku. Po wykonaniu usługi podatnik może skorygować podstawę opodatkowania i ewentualnie należny podatek (jeżeli on wystąpi), uwzględniając faktycznie poniesione wydatki.

4. Wykup samochodu z leasingu i jego późniejsza sprzedaż

W prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umowy leasingu operacyjnego wykorzystywałem samochód osobowy. Po zakończeniu leasingu w marcu 2026 r. wykupiłem ten samochód na cele prywatne. Czy obecnie sprzedaż samochodu będzie podlegała opodatkowaniu VAT?

Obowiązujące przepisy ustawy o VAT pozwalają, aby osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, która użytkuje samochód na podstawie leasingu, po zakończeniu umowy samochód ten wykupiła przeznaczając go na cele firmowe lub prywatne.

Jeżeli w opisywanej sytuacji samochód w marcu 2026 r. został przez podatnika wykupiony z leasingu na cele prywatne, to jego późniejsza sprzedaż nie wywołuje żadnych skutków w podatku VAT. Sprzedający nie występuje tu bowiem w roli podatnika VAT, gdyż transakcji dotyczącej przedmiotowego samochodu stanowiącego po przekazaniu jego majątek prywatny będzie dokonywał jako osoba fizyczna. W takim przypadku sprzedaż samochodu nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

Takie stanowisko zaprezentował m.in. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 9 lutego 2022 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.855.2021.2.WH, w której stwierdził, że: *„(...) samochód osobowy po zakończeniu umowy leasingu został wykupiony przez Pana wyłącznie na cele prywatne, a więc nie będzie wykorzystywany w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Zatem sprzedaż przez Pana samochodu osobowego stanowić będzie zwykłe wykonywanie prawa własności. Tym samym dokona Pan sprzedaży samochodu, stanowiącego majątek prywatny, korzystając z przysługującego Panu prawa do rozporządzenia własnym majątkiem.*

W konsekwencji, planowana sprzedaż samochodu osobowego nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W związku ze sprzedażą samochodu osobowego nie będzie Pan działał w charakterze podatnika, w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, a sprzedaż przedmiotowego samochodu osobowego nie będzie dokonywana w ramach działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 15 ust. 2 ustawy, lecz w ramach zarządu majątkiem osobistym.

Podsumowując, sprzedaż samochodu jako pojazdu niezwiązanego z prowadzoną działalnością gospodarczą i nieużytkowanego na jej potrzeby, po upływie 6 miesięcy od daty wykupu od leasingodawcy, nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (…)”.

Reasumując

Jeżeli Czytelnik dokonał wykupu samochodu z leasingu do majątku prywatnego i nie wykorzystywał go w prowadzonej działalności gospodarczej (tj. nie odliczył podatku naliczonego z faktury dokumentującej wykup tego samochodu), to jego późniejsza sprzedaż nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT, gdyż będzie ona stanowić jedynie przejaw zarządu majątkiem osobistym.

5. Numer KSeF w części ewidencyjnej JPK_V7M

Czy ujmując w JPK_V7M wystawianą w KSeF na rzecz konsumenta fakturę sprzedaży (i udostępnioną w postaci wydruku z kodem QR i numerem KSeF) muszę ją specjalnie oznaczyć?

W świetle obowiązujących przepisów obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie dotyczy m.in. dokumentowania czynności na rzecz nabywcy towarów/usług będącego

osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej. W takim przypadku podatnik wystawia faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej. Ustawodawca przewidział jednak możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych na rzecz konsumentów. W myśl bowiem art. 106gb ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT w przypadku gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony.

Przy czym w przypadku udostępnienia nabywcy, o którym mowa powyżej faktury poza KSeF (np. w postaci wydruku lub pliku PDF) lub w przypadku użycia tej faktury poza KSeF należy ja oznaczyć kodem QR, gdyż umożliwi to konsumentowi weryfikację tej faktury w KSeF.

Jeśli natomiast konsument chce otrzymać fakturę przy użyciu KSeF, to sprzedawca jest zobowiązany przekazać mu kod QR/link do faktury wraz z danymi umożliwiającymi zidentyfikowanie tej faktury w KSeF (zgodnie z art. 106gb ust. 6 ustawy o VAT).

Ponadto, zgodnie z obowiązującymi od lutego 2026 r. przepisami, Czytelnik zobowiązany jest stosować w strukturze ewidencji w zakresie podatku należnego, jak i naliczonego dla JPK_V7M odpowiednio niżej wymienionych oznaczeń:

- **NrKSeF – dotyczy wpisania numeru identyfikującego fakturę w KSeF,**
- OFF – dotyczy faktury, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy, tj. faktury wystawionej w trybie awarii KSeF, która na dzień złożenia ewidencji nie posiada numeru identyfikującego tę fakturę w tym Systemie,
- BFK – dotyczy faktury elektronicznej oraz faktury w postaci papierowej, które zostały wystawione przez podatnika poza KSeF,
- DI – dotyczy wszelkich innych dowodów, które nie są fakturą ustrukturyzowaną, elektroniczną lub papierową.

Reasumując

Czytelnik, który wystawił fakturę w KSeF na rzecz konsumenta, w strukturze ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M w polu „Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w KSeF", musi podać numer KSeF faktury.

6. Sprzedaż miodu – ustalenie stawki VAT

Od niedawna zajmujemy się produkcją i sprzedażą miodu. Jaka stawka VAT ma zastosowanie do dostawy miodu w świetle aktualnie obowiązujących przepisów ustawy o VAT?

Z przedstawionego opisu nie można jednoznacznie ustalić, jaki konkretnie miód jest przedmiotem sprzedaży. W zależności od przyjętej klasyfikacji towaru, jego dostawa może podlegać opodatkowaniu VAT według jednej z trzech stawek: 5%, 8% albo 23%.

Zasadniczo miód naturalny opodatkowany jest preferencyjną stawką VAT w wysokości 5%. W załączniku nr 10 do ustawy o VAT zawarto bowiem wykaz towarów i usług opodatkowanych 5% stawką VAT, gdzie pod poz. 3 tego załącznika wymieniono „Produkty mleczarskie; jaja ptasie; **miód naturalny**; jadalne produkty pochodzenia zwierzęcego, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone" sklasyfikowane wg Nomenklatury scalonej (CN) w dziale 04. Z kolei pod poz. 0409 00 00 wskazano Miód naturalny. Jak wyjaśnił przykładowo Dyrektor KIS w wiążącej informacji stawkowej z dnia 18 sierpnia 2026 r., nr 0115-KDST1-1.440.317.2026.2.AJ:

„(…) Pozycja niniejsza (przypis redakcji: CN0409) *obejmuje miód wytwarzany przez pszczoły (Apis mellifera) oraz przez inne owady, odwirowany lub w plastrach albo zawarty w kawałkach plastrów,* ***pod warunkiem że nie dodano do niego cukru ani żadnych innych substancji. Miód taki może być oznaczony przez podanie źródła kwiatowego, pochodzenia lub barwy. Pozycja niniejsza wyłącza miód sztuczny oraz mieszaniny miodu naturalnego i sztucznego*** *(pozycja 1702)* (podkreślenie redakcji) *(…)".*

Natomiast miód sklasyfikowany CN 2106 opodatkowany jest 8% stawką VAT. W załączniku nr 3 do ustawy o VAT, zawierającym wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką 8% VAT, w pozycji 5 wskazano bowiem CN ex 2106: „Przetwory spożywcze, gdzie indziej niewymienione ani niewłączone – z wyłączeniem tłuszczów złożonych z produktów roślinnych lub zwierzęcych (miksów), wyrobów seropodobnych (analogów serów), produktów o rzeczywistej masowej mocy alkoholu powyżej 1,2% oraz preparatów do początkowego żywienia niemowląt, w tym mleka początkowego, preparatów do dalszego żywienia niemowląt, w tym mleka następnego, mleka i mleka modyfikowanego dla dzieci, o których mowa w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz. U. z 2023 r. poz. 1448)".

W wiążącej informacji stawkowej Dyrektora KIS z dnia 12 maja 2026 r., nr 0115-KDST-1-1.440.183.2026.1.AJ czytamy m.in.: *„(…) Niniejsza pozycja* (przypis redakcji: CN 2106) *obejmuje, między innymi: »(…)* ***Miód naturalny wzbogacony mleczkiem pszczelim*** *(…) ponieważ opisany we wniosku towar – (...) klasyfikowany jest do pozycji 2106 Nomenklatury scalonej (CN) oraz nie został wskazany w poz. 16 załącznika nr 10 do ustawy, jak również nie jest objęty wyłączeniem, o którym mowa w treści poz. 5 załącznika nr 3 do ustawy jego dostawa, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie podlega opodatkowaniu stawką podatku od towarów i usług w wysokości 8%, na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy w zw. z art. 146ef ust. 1 pkt 2 ustawy w zw. z poz. 5 załącznika nr 3 do ustawy (…)".*

Dostawa produktu w postaci mieszanki miodu pszczelego może być również opodatkowana 23% stawką VAT, co potwierdził Dyrektor KIS w wiążącej informacji stawkowej z dnia 18 sierpnia 2026 r., nr 0115-KDST1-1.440.317.2026.2.AJ. Rozpatrywana sprawa dotyczyła mieszanki miodu pszczelego, gdzie produkt powstaje poprzez mechaniczne wymieszanie miodu, do uzyskania jednolitej konsystencji i nie jest poddany obróbce termicznej. Tutaj organ podatkowy uznał, że: *„(…) przedmiotowy produkt w postaci mieszanki miodu (...) (a zatem miodu naturalnego) i (...), nie spełnia kryteriów i nie posiada właściwości dla towarów objętych działem 04 CN (…)".* Zwrócił uwagę na dział 21 Nomenklatury scalonej (CN) zatytułowany „Różne przetwory spożywcze" i wyjaśnił, że:

„(…) Z brzmienia pozycji 2101 CN w ww. dziale wynika, że obejmuje ona »Ekstrakty, esencje i koncentraty kawy, herbaty lub maté (herbaty paragwajskiej) oraz przetwory na bazie tych produktów lub na bazie kawy, herbaty lub maté (herbaty paragwajskiej); cykoria palona i pozostałe palone namiastki kawy oraz ich ekstrakty, esencje i koncentraty«.

Oznacza to, że dodatek do miodu (...), której udział procentowy w gotowym produkcie wynosi (...), skutkuje utratą cech charakterystycznych dla miodu naturalnego, poprzez zmianę jego smaku, zapachu i konsystencji. Przy czym zmiany te są na tyle istotne, że pozwalają uznać produkt za przetwór (mieszaninę) na bazie (...), o którym mowa w Notach wyjaśniających do pozycji 2101 CN. Należy zauważyć, że określenie »przetwór na bazie« oznacza każdy przetwór w skład, którego wchodzi (...) i to niezależnie od udziału procentowego.

Uwzględniając powyższe, a w szczególności obecność w produkcie (...), jak również cechy organoleptyczne produktu, a mianowicie: smak, zapach, konsystencję, na które wpływ ma obecność (...), należy uznać, że jest to produkt spożywczy (mieszanina) na bazie (...),

tym samym spełnia on kryteria i posiada właściwości charakterystyczne dla towarów objętych pozycją 2101 Nomenklatury scalonej (CN) (…)”.

W tym przypadku w jego ocenie, ponieważ opisany we wniosku towar klasyfikowany jest do pozycji 2101 Nomenklatury scalonej (CN) i nie spełnia warunków, o których mowa w poz. 3 załącznika nr 3 do ustawy, jego dostawa, import lub wewnątrzwspólnotowe nabycie podlega opodatkowaniu stawką podatku VAT w wysokości 23.

Reasumując

Dostawa miodu może podlegać opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 5%, 8% albo 23%, w zależności od jego klasyfikacji przez podatnika według Nomenklatury scalonej (CN).

7. Zwrot nakładów ulepszających poniesionych przez najemcę

Z końcem września rozwiązana zostanie umowa najmu. Strony umówiły się, że rozliczenie zwrotu nakładów ulepszających będzie miało miejsce w dniu 5 października 2026 r. Kiedy powstanie obowiązek podatkowy z tytułu zwrotu nakładów ulepszających?

Jeżeli w umowie nie przewidziano zasad rozliczenia nakładów ulepszających po zakończeniu umowy, to – w świetle uregulowań cywilnoprawnych – wynajmujący decyduje o tym, czy chce zatrzymać poczynione przez najemcę nakłady. Strony muszą porozumieć się dodatkowo co do wartości poczynionych nakładów, a także sposobu i terminu zwrotu ewentualnej należności za zatrzymane przez wynajmującego ulepszenia.

Przepisy ustawy o VAT nie regulują zasad opodatkowania zwrotu nakładów ulepszających, jednak organy podatkowe zgodnie przyjmują, iż tego rodzaju rozliczenie poniesionych nakładów stanowi wynagrodzenie za usługę opodatkowaną podatkiem VAT. Tak przykładowo uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 9 stycznia 2025 r., nr 0113-KDIPT-1-2.4012.860.2024.2.KW, w której czytamy: *„(…) w związku z planowanym rozwiązaniem Umowy dzierżawy zawartej pomiędzy Wydzierżawiającym a Dzierżawcą, skutkującym obowiązkiem zapłaty przez Wydzierżawiającego na rzecz Dzierżawcy sumy pieniężnej odpowiadającej aktualnej wartości rynkowej Nakładów inwestycyjnych, rozliczenie tych nakładów będzie stanowiło – zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy – świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na mocy art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy (…)”.*

W przypadku rozliczenia nakładów ulepszających po zakończeniu umowy najmu uznać należy, że usługa ta wykonana jest w momencie dokonania rozliczenia między stronami. Obowiązek podatkowy w takim przypadku powstanie na zasadach ogólnych określonych w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, czyli z chwilą dokonania tego rozliczenia. Fakturę z tego tytułu należy wystawić nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano rozliczenia (wykonano usługę).

Reasumując

W sytuacji przedstawionej w pytaniu obowiązek podatkowy w VAT powstanie w momencie dokonania rozliczenia, czyli w październiku 2026 r. Fakturę należy wystawić najpóźniej 15 listopada 2026 r.

8. Świadectwa i audyty energetyczne – zastosowanie zwolnienia podmiotowego z VAT

Od 1 września 2026 r. rozpocząłem prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie sporządzania świadectw charakterystyki energetycznej budynków oraz wykonywania audytów energetycznych budynków. Działalność ta nie polega na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień charakterystycznych dla usług doradztwa. Czy mogę korzystać ze zwolnienia z VAT z uwagi na niską wartość sprzedaży?

Zgodnie z art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, sprzedaż dokonywana przez podatników, których wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 240.000 zł, jest zwolniona z VAT. Jest to tzw. podmiotowe zwolnienie z VAT. Przysługuje ono także podatnikom rozpoczynającym wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku, jeżeli przewidywana wartość sprzedaży, w przeliczeniu proporcjonalnym do okresu prowadzenia działalności, nie przekroczy ww. limitu.

Co ważne z powyższego zwolnienia nie mogą korzystać podatnicy dokonujący sprzedaży towarów lub usług wskazanych w art. 113 ust. 13 ww. ustawy (m.in. podatnicy świadczący usługi 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).

Odnośnie możliwości zastosowania podmiotowego zwolnienia z VAT przez podatnika świadczącego usługi w zakresie wykonywania audytów energetycznych i wydawania świadectw charakterystyki energetycznej budynków wypowiedział się przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 9 czerwca 2026 r., nr 0111-KDIB3-3.4012.128.2026.2.PJ. Czytamy w niej m.in.:

„(…) wskazać należy, że prowadzona przez Pana działalność w zakresie sporządzania świadectw charakterystyki energetycznej budynków lub ich części oraz wykonywania audytów energetycznych budynków nie jest objęta wyłączeniem ze zwolnienia podmiotowego, wynikającym z art. 113 ust. 13 ustawy, a w szczególności – jak wskazał Pan w opisie sprawy – wykonywane przez Pana czynności nie polegają na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień charakterystycznych dla usług doradztwa (…)”.

Wobec powyższego organ podatkowy stwierdził, że: *„(…) skoro wartość Pana sprzedaży z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej nie przekroczy w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym 2026 kwoty 240.000 zł, będzie Pan mógł w roku podatkowym 2026 korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy (…)”.*

Reasumując

W przypadku gdy osiągnięta przez Czytelnika wartość sprzedaży w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie przekroczy, w przeliczeniu proporcjonalnym do okresu prowadzenia działalności w 2026 r., kwoty 240.000 zł, spełniona zostanie przesłanka pozwalająca na zastosowanie zwolnienia podmiotowego od podatku VAT. Tym samym, przy zachowaniu pozostałych warunków określonych w ustawie o VAT Czytelnik może korzystać ze zwolnienia podmiotowego przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT.

PORADNIK VAT

Redakcja: **Redaktor Naczelna:** Małgorzata Siniecka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl
czasopismaksiegowych.pl/pv

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

NAKŁAD **9 500**

PRENUMERATA 2027 szczegóły na sklep.gofin.pl

1

Numer kompletu	Komplety promocyjne w PRENUMERACIE 2027	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6) **+ Gazeta Podatkowa**	~~3206 zł~~	34%	2088 zł
KOMPLET nr 2	**Komplet czasopism** (tab. 2 poz. 6)	~~2338 zł~~	20%	1868 zł
KOMPLET nr 3	**Biuletyn Informacyjny** (tab. 2 poz. 1) **+ Gazeta Podatkowa**	~~1466 zł~~	12%	1268 zł

2

Lp.	Nazwa produktu	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2027 cały rok	PRENUMERATA 2027 I półrocze	PRENUMERATA 2026 IV kwartał
1.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	598,00 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	**Ubezpieczenia i Prawo Pracy**	dwutygodnik	444,00 zł	222,00 zł	109,50 zł
3.	**Poradnik VAT**	dwutygodnik	438,00 zł	219,00 zł	106,50 zł
4.	**Zeszyty Metodyczne Rachunkowości**	dwutygodnik	432,00 zł	216,00 zł	105,00 zł
5.	**Przegląd Podatku Dochodowego**	dwutygodnik	426,00 zł	213,00 zł	103,50 zł
6.	**KOMPLET CZASOPISM** (poz. 1-5) **z dostępem online**	patrz poz. 1-5	**1868,00 zł**	1169,00 zł	574,00 zł
7.	**Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych** bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	548,00 zł	274,00 zł	137,00 zł
8.	**Serwis Głównego Księgowego** (zawiera 5 podserwisów) – komplet czasopism online		**1548,00 zł**	774,00 zł	387,00 zł
9.	**Komplet GOFIN online** (Serwis Głównego Księgowego + Gazeta Podatkowa online)		2246,00 zł	1123,00 zł	——

Ceny zawierają podatek VAT. **Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.**

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) **oraz jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.

Informacje o innych produktach: Czasopisma Księgowych online, Gazeta Podatkowa, DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** – tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych. Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.