

PORADNIK VAT



rok XXIX (2026)

DWUTYGODNIK

ISSN 1429 - 3978

10.03.2026 r.

Nr 5 (653)

A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ	str.	4
I. Projekt rozporządzenia w sprawie zwolnień z kas.....	str.	4
II. Skutki podatkowe wystawienia faktury poza KSeF – odpowiedź na interpelację poselską	str.	6
B. OBRÓT KRAJOWY	str.	8
III. Krajowy System e-Faktur w interpretacjach indywidualnych	str.	8
1. Dokumentowanie najmu lokalu użytkowego	str.	8
2. Rozliczenie faktur korygujących <i>in minus</i> wystawianych w trybach offline w związku ze sprzedażą energii elektrycznej i gazu	str.	9
3. Obowiązek wystawiania/korygowania faktur ustrukturyzowanych w JST ...	str.	11
IV. Opodatkowanie najmu lokali mieszkalnych i dostawy mediów.....	str.	12
1. Najem i dostawa mediów jako odrębne świadczenia	str.	13
1.1. Refakturowanie kosztów mediów na najemcę	str.	13
1.2. Stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia mediów	str.	13
1.3. Zawarcie umowy przez najemcę z dostawcami mediów	str.	14
2. Ustalenie właściwej stawki VAT	str.	14
2.1. Najem lokali mieszkalnych	str.	14
2.2. Odsprzedaż mediów	str.	15
3. Dokumentowanie transakcji i ich korekta	str.	16
V. Termin odliczenia VAT naliczonego – wyrok Sądu UE	str.	17
VI. Odpowiedzialność solidarna nabywcy za nierozliczony VAT	str.	19
1. Odpowiedzialność solidarna nabywcy w świetle przepisów Ordynacji podatkowej.....	str.	19

Dziś dodatek specjalny:

Pomocniki Podatnika VAT – KSeF – Proces wysyłki...

2. Odpowiedzialność solidarna za zaległości podatkowe sprzedawcy w świetle przepisów ustawy o VAT	str.	20
2.1. Obecnie obowiązujące zasady odpowiedzialności nabywcy.....	str.	20
2.2. Planowane zmiany od 1 lipca 2026 r.	str.	21
VII. Relacja z dyżuru telefonicznego	str.	23
1. Spis z natury w JPK_V7M.....	str.	23
2. Przywrócenie do rejestru czynnych podatników VAT.....	str.	24
3. Stawka VAT na remont przedszkola	str.	25
C. KASY REJESTRUJĄCE.....	str.	26
VIII. Jak oznaczać w JPK_VAT z deklaracją faktury do paragonów?	str.	26
IX. Ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących od 1 kwietnia 2026 r.	str.	32
1. Usługi parkingu samochodów i innych pojazdów	str.	32
2. Świadczenie usług przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji.....	str.	33
3. Możliwość stosowania kas wirtualnych	str.	33
D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ.....	str.	34
X. Wewnątrzspółnotowe transakcje trójstronne	str.	34
1. Istota wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej.....	str.	34
2. Warunki uznania transakcji za trójstronną.....	str.	34
3. Charakter i cel procedury uproszczonej	str.	35
3.1. Rozliczenie transakcji z perspektywy pierwszego podatnika w łańcuchu.....	str.	36
3.2. Opodatkowanie dostaw przez pośrednika	str.	36
3.3. Sposób rozliczenia transakcji przez ostatniego podatnika w łańcuchu.....	str.	37
4. Transakcje trójstronne w rozbudowanych łańcuchach dostaw	str.	38
XI. Czytelnicy pytają.....	str.	38
1. Dokumentowanie czynności niepodlegających opodatkowaniu w Polsce – rachunek czy faktura?	str.	38
2. Sposób rozliczenia WNT przed dokonaniem rejestracji VAT UE.....	str.	41
3. Sprzedaż towarów transportowanych przez nabywcę do Irlandii	str.	42
E. PORADY I KOMENTARZE	str.	45
XII. System kaucyjny – obowiązek rozliczenia i zapłaty podatku VAT	str.	45
1. Podmiot wprowadzający zobowiązany do podwyższenia podstawy opodatkowania.....	str.	45

2. Podmiot reprezentujący jako płatnik VAT..... str. 46
3. Ewidencja elektroniczna niezbędna do rozliczenia VAT str. 47
4. Prawidłowe wypełnianie JPK_VAT przez podmiot wprowadzający str. 48

F. VAT OD PODSTAW.....str. 49

XIII. Rozliczenie ulgi na złe długi przez podatnika stosującego metodę kasową str. 49

1. Moment powstania obowiązku podatkowego u małych podatników rozliczających VAT metodą kasową str. 49
2. Ulga na złe długi u wierzyciela – stanowisko organu podatkowego..... str. 50

G. WZORY PISM I FORMULARZYstr. 52

XIV. Formularz VAT-8 – rozliczenie WNT, importu usług i nabycia towarów na terytorium RP str. 52

H. PODATEK AKCYZOWYstr. 55

XV. Warunki zwolnienia od akcyzy dla zakładu energochłonnego str. 55

1. Zwolnienie z akcyzy wyrobów węglowych wykorzystywanych przez zakład energochłonny str. 56
2. Wykaz systemów prowadzących do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej..... str. 57

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH.....str. 59

1. Przedsiębiorstwo w spadku a uwierzytelnienie się w KSeF..... str. 59
2. W jaki sposób spółka cywilna dokonuje zapłaty podatku VAT? str. 60
3. Refakturowanie usług budowlanych – moment powstania obowiązku podatkowego..... str. 61
4. Obowiązek stosowania nowych oznaczeń w JPK_V7M str. 63
5. Jaka stawka VAT przy odsprzedaży abonamentów medycznych?..... str. 64
6. Niezłożenie informacji VAT-26 w obowiązującym terminie – skutki w VAT str. 66

J. ZMIANY W PRZEPISACHstr. 67

XVI. Kronika legislacyjna str. 67

1. Nowelizacja rozporządzenia w sprawie KSeF..... str. 67



KSeF z Gofinem łatwiej !

- > Aktualności
- > Bieżące wyjaśnienia
- > Odpowiedzi na pytania

- > Moduł KSeF w Drukach Gofin – już dostępny !

[Sprawdź na ksef.gofin.pl >>](http://ksef.gofin.pl)

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 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”;
- 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. PROJEKT ROZPORZĄDZENIA W SPRAWIE ZWOLNIEŃ Z KAS



Na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji www.rcl.gov.pl zamieszczono projekt z dnia 5 lutego 2026 r. rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (nr druku 6/2026).

Według założeń, rozporządzenie zmieniające ma wejść w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia.

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.

W świetle obowiązujących przepisów zwolnieniu przedmiotowemu z ewidencjonowania w kasie podlegają czynności wymienione w poz. 38 załącznika do rozporządzenia, czyli

usługi parkingu samochodów i innych pojazdów świadczone przez podatnika na rzecz jego pracowników (bez względu na symbol PKWiU), niezależnie od sposobu ich świadczenia, tj. zarówno przy użyciu urządzeń samoobsługowych, jak i bez (§ 4 ust. 3 pkt 2 lit. e) i f) ww. rozporządzenia).

W tym zakresie **projekt przewiduje rozszerzenie stosowania zwolnienia świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów również na ww. usługi świadczone przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali.**

Jak czytamy w uzasadnieniu:

„(...) Po przeprowadzeniu analizy zgłaszanych postulatów dotyczących świadczenia usług przez spółdzielnie mieszkaniowe, uznano zatem za zasadne uzupełnienie regulacji rozporządzenia o zwolnienie od ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali. Jest to proporcjonalne, biorąc pod uwagę ten rodzaj zwolnień i sposób rozliczania, który dotychczas funkcjonował w spółdzielniach mieszkaniowych. (...)

Ponadto po zaproponowanej zmianie brzmienia poz. 38 załącznika do rozporządzenia, wyłączeniu z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących »od pierwszej złotówki« podlegać będzie również świadczenie usług przy użyciu urządzeń, o których mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 lit. o) rozporządzenia (...)».

Ponadto proponuje się wprowadzenie zwolnienia w poz. 59 załącznika do rozporządzenia dotyczącego dostaw towarów przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) i nie posiadają stałego zasilania elektrycznego, a towar jest wydawany mechanicznie bez użycia prądu.

Z uzasadnienia do projektu rozporządzenia wynika, że:

„(...) Obecnie dostawy te wyłączone zostały z bezwzględnego obowiązku ewidencjonowania jedynie ze względu na wielkość osiągniętych przez podatników obrotów.

W rozporządzeniu nie przewidziano natomiast zwolnienia przedmiotowego dla tego rodzaju dostaw. Możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia takiej działalności uzasadniają wprowadzenie takiego zwolnienia. Dostawy takie dokonywane są przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie i nie posiadają stałego zasilania elektrycznego, a towar jest wydawany mechanicznie bez użycia prądu (mechaniczne maszyny vendingowe), tj. np. automat vendingowy na stojaku sprzedający piłki kauczukowe.

W związku z tym, że takie automaty vendingowe nie mają zasilania (energii elektrycznej), działają jedynie na zasadzie mechaniki, fiskalizacja tzw. vendingu mechanicznego z przyczyn technicznych byłaby bardzo utrudniona, gdyż brak zasilania znacznie utrudnia lub może uniemożliwić instalację i użytkowanie kasy rejestrującej. Transakcje są przeprowadzane manualnie, poprzez wrzucenie monety i uzyskanie produktu, bez możliwości rejestrowania danych w sposób elektroniczny (...)».

II. SKUTKI PODATKOWE WYSTAWIENIA FAKTURY POZA KSeF – ODPOWIEDŹ NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ



Kwestia skutków podatkowych i cywilnoprawnych faktur wystawianych poza KSeF i przekazywanych do Systemu była przedmiotem interpelacji poselskiej nr 14723.

W odpowiedzi na ww. interpelację udzieloną w dniu 13 lutego 2026 r., nr DAK1.054.8.2026 Minister Finansów i Gospodarki w pierwszej kolejności wskazał, że regulacje w zakresie momentu otrzymania każdego rodzaju faktury zawarte są w ustawie o VAT.

Przypomniano, że faktura jest podstawowym dokumentem potwierdzającym dokonanie transakcji pomiędzy kontrahentami. Powołując się na definicję faktury zawarte w art. 2 pkt 31, 32, 32a ustawy o VAT podkreślono, że faktura dokumentująca (potwierdzająca) daną transakcję jest jedna, wprowadzenie obligatoryjnego fakturowania w KSeF nie zmienia zasad rozliczeń podatkowych, a jedynie – w opinii resortu – porządkuje system obiegu faktur w gospodarce.

W interpelacji poruszono zagadnienie:

„(...) gdy podatnik wystawia fakturę VAT w postaci elektronicznej i przekazuje ją kontrahentowi, realizując tym samym ustawowy obowiązek dokumentacyjny. Następnie, zgodnie z nowymi regulacjami, ta sama faktura ma zostać przesłana do Krajowego Systemu e-Faktur, przy czym czynność ta może nastąpić po upływie kilku dni lub nawet tygodni od dnia jej wystawienia.

W rezultacie data przesłania dokumentu do KSeF różni się od daty jego wystawienia i pierwotnego doręczenia nabywcy (...)”. MF wskazał, że w takiej sytuacji należy odróżnić dwie sytuacje.

➤ Wystawienie faktury z pominięciem KSeF

Zdaniem MF, przez wystawienie faktury poza KSeF należy rozumieć – stosownie do art. 2 pkt 32 ustawy – wystawienie faktury elektronicznej (z pominięciem wzoru faktury ustrukturyzowanej) i otrzymanie jej przez nabywcę w dowolnym formacie elektronicznym. Taka faktura elektroniczna, jak czytamy w ww. odpowiedzi na interpelację:

*„(...) nigdy nie zostanie przesłana do KSeF – została wystawiona m.in. bez zachowania wymogu wzoru faktury ustrukturyzowanej, co uniemożliwia jej przesłanie do KSeF z powodów technicznych i prawnych. **Datą powstania prawa do odliczenia w tym przypadku będzie data faktycznego otrzymania tej faktury przez nabywcę (z pominięciem KSeF)** (podkreślenie redakcji) (...)*”.

➤ Wystawienie faktury w trybie offline24

Procedury związane ze stosowaniem trybu offline24 określone są w art. 106nda ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że jeśli podatnik zdecyduje się na wystawienie faktury w trybie offline24, to taka faktura jest przygotowywana zgodnie z wzorem faktury ustrukturyzowanej i jest przesyłana najpóźniej następnego dnia roboczego po jej wystawieniu do KSeF.

Podkreślono, że taka faktura jest otrzymywana przez nabywcę będącego krajowym podatnikiem VAT przy użyciu KSeF, zaś za datę otrzymania faktury w KSeF uznaje się datę przydzielenia numeru identyfikującego ją w tym Systemie.

Zwrócono także uwagę, że w przypadku dokonywania m.in. sprzedaży na rzecz osoby fizycznej niebędącej podatnikiem lub na rzecz podatnika nieposiadającego siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej faktura jest udostępniana takiemu nabywcy w sposób z nim uzgodniony. Za datę otrzymania faktury uznaje się wtedy datę faktycznego otrzymania jej przez nabywcę.

W konsekwencji, jak czytamy:

„(...) regulacje dotyczące trybu offline24 wskazują, iż można wystawić tylko fakturę zgodną z wzorem faktury ustrukturyzowanej, a nie fakturę elektroniczną wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie i istnieje obowiązek jej przesłania do KSeF. Nabywca (podatnik) otrzymuje ją w KSeF przy użyciu tego systemu.

W świetle tych regulacji prawo do odliczenia u nabywcy z takiej faktury (przy spełnieniu wszystkich przesłanek warunkujących prawo do odliczenia) powstaje w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę otrzymał, a datą otrzymania tej faktury jest data przydzielenia numeru KSeF tej fakturze (...).”

Oznacza to, zdaniem MF, że prawo do odliczenia VAT u nabywcy z takiej faktury (przy spełnieniu wszystkich przesłanek warunkujących to prawo do odliczenia) powstaje w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę otrzymał, a datą otrzymania jest data przydzielenia numeru KSeF tej fakturze.

Ponadto wyjaśniono:

„(...) Jeżeli nabywca otrzyma dokument przygotowany według wzoru faktury ustrukturyzowanej i dokument ten jest opatrzony kodami QR zgodnie z zasadami przewidzianymi dla trybu offline24, ale poza KSeF przed przesłaniem go do tego systemu (co w świetle regulacji art. 106nd jest działaniem nieprawidłowym ze strony sprzedawcy) nabywca nie może ponosić konsekwencji nieprawidłowo wydanej faktury przez sprzedawcę – zachowuje prawo do odliczenia podatku naliczonego. Moment otrzymania faktury należy ustalać na podstawie faktycznego momentu otrzymania tego dokumentu.



Pełna obsługa KSeF w programie
DRUKI Gofin – już dostępna!

W świetle przedstawionej wykładni należy zwrócić uwagę na negatywne konsekwencje, które mogą zaistnieć w związku ze współpracą z podmiotami, którzy nie stosują się do obowiązujących przepisów w zakresie VAT.

W przypadku faktur wystawionych i otrzymanych poza KSeF kluczowe dla nabywcy pozostaje zachowanie należytej staranności przy korzystaniu z odliczenia VAT. W ramach dobrych praktyk zasadne pozostaje również uzyskanie dokumentu w KSeF – faktura otrzymana w tym systemie potwierdza bowiem prawidłowość postępowania ze strony sprzedawcy (...).”

Dodatkowo wskazano:

„(...) Nałożenie na nabywcę obowiązku zweryfikowania czy faktura została prawidłowo wystawiona poza KSeF byłoby (...) niewspółmierne, a nawet niemożliwe do wykonania.

Przypominamy, że do końca 2026 r. nie ma kar za błędne stosowanie KSeF (...).”

B. OBRÓT KRAJOWY

III. KRAJOWY SYSTEM E-FAKTUR W INTERPRETACJACH INDYWIDUALNYCH

1. Dokumentowanie najmu lokalu użytkowego

Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 6 lutego 2026 r., nr 0111-KDIB-3-1.4012.827.2025.2.MSO wyjaśnił, że: **podatnik korzystający ze zwolnienia podmiotowego z VAT, do dokumentowania transakcji związanych z najmem lokalu użytkowego na żądanie swojego kontrahenta (przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą) powinien stosować przepisy ustawy o VAT, czyli wystawiać faktury.**

Dla Prenumeratorów GOFIN



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

Podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia podmiotowego nie muszą wystawiać faktur. Fakturę muszą wystawić jedynie wówczas, gdy nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca,

w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Obowiązek wystawienia faktury przez podatnika zwolnionego z VAT występuje zatem wyłącznie na wniosek nabywcy zgłoszony w ww. terminie (art. 106b ust. 2 i 3 ustawy o VAT).

Z rozpatrywanej przez organ podatkowy sprawy wynika, że wnioskodawca jest na emeryturze i wynajmuje lokal użytkowy dla przedsiębiorców (nie na cele mieszkalne). Nie posiada numeru NIP i nie jest płatnikiem podatku VAT. Korzysta ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT. Czynność wynajmu lokalu dokumentuje rachunkiem.

W ocenie organu podatkowego: „(...) **Transakcje związane z najmem lokalu użytkowego dokonywane na rzecz innych podatników nie powinny być dokumentowane rachunkiem, jak wskazuje Pan w opisie sprawy. W tym przypadku bowiem dla potrzeb udokumentowania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT wystawiana jest faktura w oparciu o regulacje wynikające z ustawy o VAT. Ta zasada dotyczy nie tylko samego czynszu z tytułu najmu lokalu, ale również opłat eksploatacyjnych, w sytuacji gdy obciąża Pan nimi swojego kontrahenta.**

*Tym samym – jeżeli łączna wartość sprzedaży na rzecz ww. kontrahenta udokumentowana fakturą wystawioną przez Pana w danym miesiącu nie przekroczy kwoty 10.000 zł, to nie będzie Pan miał obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w okresie do końca 2026 r. **Obowiązek wystawienia faktur ustrukturyzowanych w takim przypadku wystąpi od 1 stycznia 2027 r. Natomiast jeśli łączna wartość sprzedaży z wystawionych w danym miesiącu faktur przekroczy kwotę 10.000 zł, to będzie Pan miał obowiązek stosowania KSeF od 1 kwietnia 2026 r.*** (podkreślenie redakcji) (...).”

Jednocześnie od 1 lutego 2026 r., zgodnie z § 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur, faktura dokumentująca dostawę towarów lub świadczenie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy powinna zawierać dane, o których mowa w § 3 pkt 1 lit. a–g). Zatem w przypadku wystawiania faktur ustrukturyzowanych i faktur, o których mowa w art. 106nda ust. 1, art. 106nf ust. 1 i art. 106nh ust. 1 ustawy – należy

uwzględnić numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a gdy podatnik nie jest zarejestrowany na potrzeby podatku – numer identyfikacji podatkowej podatnika.

Dyrektor KIS uwzględniając ww. przepisy i stan faktyczny wyjaśnił, że:

*„(...) Skoro będzie miał Pan obowiązek wystawiania ww. faktur przy użyciu KSeF od 1 stycznia 2027 r., to **do wystawiania faktur w KSeF niezbędne będzie posiadanie przez Pana identyfikatora podatkowego w postaci numeru NIP. Tym samym w celu wystawiania faktur ustrukturyzowanych w ramach KSeF będzie Pan zobowiązany do wystąpienia do organu podatkowego o nadanie numeru NIP. Nie można więc zgodzić się z Panem, że nie musi Pan wystąpić o nadanie numeru NIP. Nie można też przyjąć, że wynajmując kontrahentowi lokal użytkowy, nie prowadzi Pan działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o VAT** (podkreślenie redakcji) (...)”.*

Warto nadmienić, że w zaktualizowanym podręczniku MF dotyczącym KSeF 2.0 pt. „Cz. II Wystawianie i otrzymywanie faktur w KSeF” odnośnie świadczenia usług najmu wyjaśniono, że:

- **w przypadku najmu na cele mieszkaniowe (czynność zwolniona na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy) lub na cele użytkowe (zwolnienie na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy), dokonywanego przez osobę fizyczną na rzecz innej osoby fizycznej – zgodnie z art. 106b ust. 3 pkt 1 lit. a) ustawy – nie wystąpi obowiązek wystawienia faktury nawet na żądanie nabywcy usługi; nie ma jednak przeszkód, aby w takiej sytuacji podatnik wystawił fakturę dobrowolnie – w KSeF lub poza KSeF – decyzja należy tu do podatnika (faktury B2C są wyłączone z obowiązku ich wystawiania w KSeF, ale z możliwością dobrowolnego ich wystawiania w systemie),**
- **w przypadku najmu na cele użytkowe, dokonywanego przez osobę fizyczną korzystającą ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy, na rzecz podatnika prowadzącego działalność gospodarczą – wystąpi obowiązek wystawienia faktury w przypadku zgłoszenia żądania nabywcy usługi, na podstawie art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy; przy czym podatnik korzystający ze zwolnienia podmiotowego będzie zobowiązany wystawiać faktury w KSeF dopiero od 1 kwietnia 2026 r., a jeśli łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku u tego podatnika udokumentowana fakturami elektronicznymi lub fakturami w postaci papierowej, wystawionymi w danym miesiącu, będzie mniejsza lub równa 10.000 zł – to dopiero od 1 stycznia 2027 r.**

2. Rozliczenie faktur korygujących *in minus* wystawianych w trybach offline w związku ze sprzedażą energii elektrycznej i gazu

Na podstawie art. 29a ust. 10 pkt 1–3 ustawy o VAT, podstawę opodatkowania obniża się o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań,
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło.

Po wprowadzeniu obowiązkowego KSeF, tj. od 1 lutego 2026 r. zmiane uległy przepisy regulujące zasady rozliczania faktur korygujących *in minus*. Zgodnie z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT – w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r. – obniżenia podstawy

opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem (w przypadkach, o których mowa w ww. art. 29a ust. 10 pkt 1–3) dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej.

Natomiast jeżeli podatnik wystawi fakturę korygującą inną niż faktura ustrukturyzowana, to obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem dokonuje się **w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi** (art. 29a ust. 13a ww. ustawy).

Warunku posiadania ww. potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi nie stosuje się m.in. w przypadku sprzedaży energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy.

Poza tym jeżeli podatnik wystawi fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej:

- 1) w trybie offline²⁴ lub offline – niedostępność KSeF na rzecz nabywcy zagranicznego/konsumenta (tj. nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6) i udostępni ją temu nabywcy w sposób inny niż przy użyciu KSeF,
- 2) w trybie awarii i udostępni ją nabywcy w sposób inny niż przy użyciu KSeF

– obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, można dokonać w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym przesłał fakturę korygującą do KSeF (art. 29a ust. 13b ww. ustawy).

Z kolei, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej w trybie offline²⁴, awarii lub offline – niedostępność KSeF i udostępni ją nabywcy przy użyciu KSeF, to korekty dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym przesłał fakturę korygującą do KSeF (art. 29a ust. 13c ww. ustawy).

Powyższe zasady rozliczania faktur korygujących *in minus* przez sprzedawcę (wskazane w art. 29a ust. 13–13c ww. ustawy) stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Zdaniem Dyrektora KIS wyrażonym w interpretacji indywidualnej z dnia 4 lutego 2026 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.833.2025.1.KM:

„(...) w przypadku faktur korygujących zmniejszających, dotyczących transakcji związanych ze sprzedażą energii elektrycznej i gazu, wystawionych na podstawie art. 106nda ust. 1, art. 106nf ust. 1 lub art. 106nh ust. 1 ustawy (w tzw. trybach offline) oraz udostępnionych nabywcom przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, korekty dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym prześlecie Państwo fakturę korygującą do Krajowego Systemu e-Faktur. Natomiast w przypadku tych faktur korygujących wystawionych w ww. trybach offline, które zostaną udostępnione określonym w art. 29a ust. 13b ustawy, nabywcom w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (poza KSeF), obniżenie podstawy opodatkowania i podatku należnego powinno nastąpić w okresie rozliczeniowym, w którym wystawiliście Państwo fakturę korygującą w ww. trybach offline, tj. w dacie, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy, wskazanej przez Państwa na tej fakturze, tj. w polu P_1 (podkreślenie redakcji) (...).”

3. Obowiązek wystawiania/korygowania faktur ustrukturyzowanych w JST

➤ Wykonywanie opodatkowanych czynności na rzecz powiatowego urzędu pracy

Zasada „centralizacji” rozliczeń w zakresie podatku VAT jednostek budżetowych nie obejmuje powiatowego urzędu pracy, powiatowego inspektora nadzoru budowlanego oraz komendy powiatowej państwowej straży pożarnej, funkcjonujących w strukturze organizacyjnej powiatu. W konsekwencji powiatowy urząd pracy, powiatowy inspektor nadzoru budowlanego oraz komenda powiatowa państwowej straży pożarnej są odrębnymi podatnikami podatku VAT.

Jak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 17 lutego 2026 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.965.2025.1.MN łączna wartość sprzedaży dokonana przez powiat (łącznie z podatkiem VAT) nie przekroczyła zarówno w 2024 r., jak i w 2025 r. 200 mln zł. Zatem w okresie od 1 lutego do 31 marca 2026 r. powiat nie będzie obowiązany do wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Natomiast jeśli łączna wartość sprzedaży z wystawionych w danym miesiącu faktur przekroczy kwotę 10.000 zł, to powiat będzie miał obowiązek stosowania KSeF od 1 kwietnia 2026 r.

Organ podatkowy w ww. interpretacji zasadnie zatem stwierdził, że: „(...) w przypadku wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na rzecz Powiatowego Urzędu Pracy, Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego oraz Komendy Powiatowej Państwowej Straży Pożarnej, będących odrębnymi podatnikami podatku VAT, Powiat będzie zobowiązany do wystawiania faktur ustrukturyzowanych na rzecz tych jednostek przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) od dnia 1 kwietnia 2026 r. (...)”.

➤ Korekta błędnych danych odbiorcy faktury – jednostki organizacyjnej JST

Kwestia sposobu korekty faktury, w której zostały podane błędne lub niepełne dane odbiorcy faktury (jednostki podrzędnej JST) była przedmiotem rozważań Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 11 lutego 2026 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.1.JM.

W strukturze logicznej FA(3) zostało wprowadzone rozwiązanie, które polega na konieczności wypełnienia w elemencie Podmiot2 (tj. w danych nabywcy) znacznika JST. Zatem podatnik, który wystawia fakturę ustrukturyzowaną jest zobligowany do wskazania w niej, czy dotyczy ona jednostki podrzędnej JST. Odbywa się to poprzez właściwe wypełnienie znacznika jednostki podrzędnej JST, tj. wskazanie „1” lub „2” w polu JST.

W sytuacji, gdy wystawca faktury wskazuje „1” to oznacza, że faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST. W takim przypadku, wystawca faktury powinien wypełnić sekcję Podmiot3, w szczególności podać NIP (lub identyfikator wewnętrzny w przypadku korzystania z modelu uprawnień wykorzystującego IDWew) i określić rolę jako „8”. Z kolei wartość „2” oznacza, że faktura nie dotyczy jednostki podrzędnej JST.

Sprawa dotyczyła gminy, która jest zobligowana do wystawiania i otrzymywania faktur w KSeF. Gmina była zainteresowana sposobem oraz skutkami skorygowania faktury wystawionej w ramach KSeF, w przypadkach, gdy na fakturze pierwotnej wystawionej przez gminę dla innej JST zostanie wykazany wprawdzie prawidłowy nabywca i jego NIP (jako podatnik VAT), ale w odniesieniu do jednostki odbierającej, tj. jednostki organizacyjnej JST wykazywanej jako podmiot trzeci zostanie podana błędna nazwa lub NIP (albo zarówno nazwa, jak i NIP) danej jednostki, nie zostanie wskazany NIP takiej jednostki, albo w ogóle nie zostanie wskazana ani jej nazwa ani NIP.

W tak opisanym stanie faktycznym organ podatkowy wyjaśnił, że:

„(...) w sytuacji podania błędnych/niepełnych danych dotyczących jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego, która wykazana byłaby przez Państwa na fakturze sprzedaży jako odbiorca w polu »podmiot trzeci«, **skorygowanie ww. błędu powinno nastąpić – w myśl art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy – poprzez wystawienie przez Państwa faktury korygującej**, zawierającej dane określone w art. 106j ust. 2 ustawy, w szczególności wskazującej jako przyczynę korekty błędne określenie danych w polu Podmiot3 oraz prawidłową treść korygowanych pozycji, czyli prawidłowe dane podmiotu trzeciego innego niż nabywca wymieniony związany z fakturą (...).

(...) Aby skorygować błąd związany z wystawieniem faktury na podmiot związany z fakturą z jego błędnymi bądź niepełnymi danymi, należy wystawić fakturę korygującą do zera oraz nową fakturę z poprawnymi danymi tego podmiotu. Jest to konieczne ze względu na uwarunkowania systemowe (podkreślenie redakcji) (...).”

Odnosnie właściwego terminu uwzględnienia wystawionej faktury korygującej w JPK_VAT organ podatkowy wskazał:

„(...) W wyniku korekty faktury nie dojdzie w tej sytuacji do obniżenia podstawy opodatkowania, a zamianie ulegną jedynie dane podmiotu innego niż nabywca wymieniony w części Podmiot3 związanego z fakturą. W związku z powyższym, nie znajdzie tu zastosowania art. 29a ust. 13 ustawy.

W sytuacji, gdy korekta spowodowana jest przyczynami istniejącymi już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, to powinna ona zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna. Sprzedawca powinien rozliczyć dokonaną sprzedaż zgodnie z momentem powstania obowiązku podatkowego dla danej sprzedaży.

Tym samym, **wystawione przez Państwa faktury korygujące powinny zostać wykazane w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła przyczyna korekty, tj. w okresach rozliczeniowych, w których będą wystawiane pierwotne faktury** (podkreślenie redakcji) (...).”

IV. OPODATKOWANIE NAJMU LOKALI MIESZKALNYCH I DOSTAWY MEDIÓW

Spółka akcyjna (czynny podatnik VAT) przejęła budynek mieszkalny z lokatorami. Czy ma obowiązek co miesiąc wystawiać lokatorom faktury za najem (czynsz), faktury zaliczkowe na poczet zużycia mediów: energii, wody czy wywozu nieczystości? Jaką stawkę VAT ma zastosować do najmu i zaliczek na poczet ww. mediów? Czy w przypadku energii, wody i wywozu nieczystości traktować to jako refaktury otrzymywanych okresowo faktur? Czy po otrzymaniu rozliczenia za ww. media oraz rozliczeniu zaliczek wystawiać faktury korygujące?

Przejęcie budynku z lokatorami przez spółkę akcyjną będącą czynnym podatnikiem VAT wiąże się m.in. ze skutkami podatkowymi w VAT. Przejęcie budynku (np. w wyniku połączenia spółek kapitałowych) nie rozwiązuje automatycznie umów najmu. Zatem w tym przypadku przyjmujemy, że spółka przejmująca budynek staje się wynajmującym, wchodząc w prawa i obowiązki poprzedniego właściciela. Oznacza to, że zasadniczo spółka jest związana umowami zawartymi przez poprzednika. W przedstawionej sytuacji kluczowe znaczenie ma to, czy lokale są wynajmowane na cele mieszkalne, czy użytkowe i czy dochodzi

do refakturowania kosztów mediów na najemcę rozliczanych zgodnie z rzeczywistym ich zużyciem, np. w oparciu o wskazania liczników.

1. Najem i dostawa mediów jako odrębne świadczenia

Dla celów VAT każde świadczenie powinno być zasadniczo uznawane za odrębne i niezależne. Jednakże w pewnych okolicznościach odrębne świadczenia można uznać za jednolitą czynność. Przy podatkowej kwalifikacji świadczeń związanych z usługą najmu nieruchomości, w każdym przypadku należy uwzględniać rzeczywisty przebieg transakcji.

1.1. Refakturowanie kosztów mediów na najemcę

Na podstawie art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, jeżeli podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Zasada wyrażona w tym przepisie ma zastosowanie również przy tzw. „przenoszeniu” kosztów za zużyte media na najemców, czyli osoby z nich korzystające. W praktyce czynność taka określana jest mianem „odsprzedaży” lub „refakturowania” usług.

Organy podatkowe opierając się na wyroku TSUE z dnia 16 kwietnia 2015 r., w sprawie C-42/14 czy wyroku NSA z dnia 7 października 2015 r., sygn. akt I FSK 906/15, przyjmują, że jeżeli najemca ma możliwość wyboru sposobu korzystania z mediów (np. wody, gazu, energii elektrycznej i ciepłej, odprowadzania ścieków) poprzez decydowanie o wielkości ich zużycia, to najem i media powinny być uważane za świadczenia odrębne. Sytuacja taka występuje w szczególności, gdy media rozliczane są w oparciu o wskazania liczników/podliczników lub gdy opłaty z tego tytułu ustalane są wg innych kryteriów (np. z uwzględnieniem liczby osób korzystających z nieruchomości, czy jej powierzchni).

Powyższe oznacza, że jeśli najemcy lokali mają wpływ na wielkość zużycia mediów (koszty dostarczonych mediów są rozliczane zgodnie z rzeczywistym ich zużyciem, np. w oparciu o wskazania liczników), to najem tych lokali oraz związane z nim media stanowią odrębne i niezależne świadczenia, które podlegają opodatkowaniu według stawek właściwych dla danej czynności (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 stycznia 2025 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.699.2024.3.KO). Jednocześnie warto mieć na uwadze, że:

- w przypadku najmu nieruchomości o charakterze mieszkalnym bądź użytkowym, przenoszone na najemców koszty eksploatacyjne dotyczące części wspólnych nieruchomości powinny być traktowane jako jedna usługa ze świadczeniem głównym – usługą wynajmu lokalu i opodatkowane według zasad właściwych dla usługi wynajmu danego lokalu (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 30 stycznia 2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.525.2023.2.AS),
- opłata za odbiór odpadów komunalnych/wywozu nieczystości (śmieci) powinna być traktowana również jako jedna usługa ze świadczeniem głównym – usługą najmu i opodatkowana według stawki właściwej dla usługi najmu (*vide*: interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z dnia 15 stycznia 2026 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.961.2025.2.PRP czy z dnia 9 grudnia 2025 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.694.2025.3.KO).

1.2. Stała kwota wynagrodzenia za najem bez względu na ilość zużycia mediów

Jeżeli przesłanki ekonomiczne zawarcia umowy wskazują, że wydzielenie i oddzielenie mediów od najmu będzie miało charakter sztuczny, wówczas należy uznać, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem – usługą najmu (opodatkowaną według zasad dla niej

właściwych). Taki przypadek będzie miał miejsce przykładowo przy wynajmie lokali biurowych gotowych do użytku wraz z dostawą „mediów” lub w przypadku krótkotrwałego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych. W takiej sytuacji świadczenia te stanowią jedną całość, wówczas bowiem pobierana jest stała kwota wynagrodzenia za najem (bez względu na ilość zużycia „mediów”). Przykładowo z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 11 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.586.2023.2.IZ wynika, że najemca nie ma możliwości indywidualnego wyboru dostawców mediów oraz opłaty za media mają charakter ryczałtowy, czyli najemca zobowiązany jest do ich uiszczania w określonej stałej wysokości niezależnie od tego czy korzysta z tych mediów czy też nie. Czytamy w niej:

„(...) świadczona przez Państwa usługa wynajmu mieszkania wraz z dostarczanymi do niego mediami (energia, woda, ścieki, gaz) stanowi jedno świadczenie złożone, gdzie usługę najmu uznać należy za świadczenie główne. Dostarczanie przez Państwa wskazanych we wniosku mediów do wynajmowanego mieszkania należy traktować jako świadczenia pomocnicze, nierozdzielnie związane z najmem lokalu mieszkalnego. Ich rozdzielenie od usługi najmu miałyby charakter sztuczny. Podsumowując (...) świadczone usługi wynajmu mieszkania wraz z opłatami za media, które są rozliczane ryczałtowo, stanowią usługę kompleksową, a w konsekwencji, opodatkowane są tak jak świadczona usługa najmu, która jak Państwo wskazali objęta jest zwolnieniem od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy (...).”

1.3. Zawarcie umowy przez najemcę z dostawcami mediów

Z kolei, jeżeli najemca zawarł umowy z dostawcami mediów we własnym imieniu i na własny rachunek, wynajmujący nie dokonuje nabycia mediów jako ich odbiorca. W takiej sytuacji zakup mediów następuje bezpośrednio przez najemcę, co wyklucza możliwość refakturowania tych kosztów przez wynajmującego. Oznacza to, że wystawiane przez wynajmującego faktury nie będą obejmowały opłat za media, lecz będą dokumentowały wyłącznie świadczenie usługi najmu.

2. Ustalenie właściwej stawki VAT

Zakładamy, że w sytuacji opisanej w pytaniu mamy do czynienia z odrębnymi świadczeniami dla celów VAT, tj. z usługą najmu oraz z odsprzedażą mediów. Jak wynika bowiem z treści pytania Czytelnik wspominał o refakturach otrzymywanych okresowo faktur dotyczących energii, wody i wywozu nieczystości.

2.1. Najem lokali mieszkalnych

Czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (w tym najem lokali) może korzystać ze zwolnienia od tego podatku albo może być opodatkowana VAT (stawką 8% lub 23%). Na podstawie przepisów ustawy o VAT oraz rozporządzeń wykonawczych, zwolnione z VAT są usługi w zakresie wynajmowania lub wdzierżawiania 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 2024 r. poz. 1440 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 – wyłącznie w celu wynaj-

mu 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 usług związanych z zakwaterowaniem (PKWiU 55) opodatkowanych stawką VAT 8%.

Uwaga

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.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 1 grudnia 2025 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.31.2021.10.AJB (wydanej po wyroku NSA) powołując się na przepis art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT zwrócił uwagę, że: „(...) *zwolnieniu nie podlega wynajem nieruchomości o charakterze mieszkalnym na cel inny niż mieszkaniowy. **Przy czym przepis nie uzależnia zastosowania zwolnienia od rodzaju czy formy prawnej podmiotu świadczącego usługę, jak i podmiotu nabywającego tę usługę. Nie odnosi się również do czasu wynajmowania nieruchomości oraz klasyfikacji statystycznych*** (podkreślenie redakcji) (...)”.

2.2. Odsprzedaż mediów

W przypadku odsprzedaży mediów podatnik (wynajmujący) obciąża nabywcę kosztami mediów bez doliczania marży. Podstawą opodatkowania jest zatem kwota wskazana na fakturze przez faktycznego dostawcę mediów. Jednocześnie stawkę VAT wynajmujący (czynny podatnik VAT) powinien generalnie zastosować zgodną ze stawką wskazaną w fakturze „pierwotnej” otrzymanej, np. od zakładu energetycznego (23%), dostawcy wody (8%).

Warto również zwrócić uwagę, że zasadniczo lokale mieszkalne, które są przedmiotem najmu zarządzane są przez wspólnotę mieszkaniową lub spółdzielnię. Wątpliwości zatem może budzić kwestia odsprzedaży/refakturowania mediów wpłacanych do wspólnoty mieszkaniowej/spółdzielni. 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? Pomocna w tym zakresie może być interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 sierpnia 2024 r., nr 0112-KDIL1-2.4012.272.2024.2.NF.

Jak wynika z treści tej interpretacji najemcy obciążani są kosztami za zużyte media, tj. centralne ogrzewanie, wodę, ciepłą wodę, podgrzanie wody oraz ścieki. Świadczenia nie stanowią jednego świadczenia złożonego, lecz odrębne świadczenia, tj. usługi najmu lokali oraz czynności dostarczenia ww. mediów do tych lokali. Jak bowiem wynika z opisu sprawy, najemcy mają możliwość decydowania o wielkości ich zużycia. Wnioskodawca wskazał, że jest właścicielem lokali, które zostały oddane w najem wyłącznie na cele mieszkaniowe w oparciu o stosowne umowy najmu. Wynajmowane lokale na cele mieszkaniowe, co do zasady, wchodzi w skład wspólnot mieszkaniowych. Uwzględniając powyższe organ podatkowy stwierdził, że:

„(...) w odniesieniu do czynności polegających na dostawie mediów (centralne ogrzewanie, woda, ciepła woda, podgrzanie wody oraz ścieki) będą spełniali Państwo warunki

uprawniająca do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 11 rozporządzenia. Zatem, będą mogli Państwo korzystać ze zwolnienia od podatku dla dostawy ww. mediów do lokali mieszkalnych wchodzących w skład wspólnot mieszkaniowych. Natomiast, w sytuacji gdy dostawa mediów takich jak centralne ogrzewanie, woda, ciepła woda, podgrzanie wody oraz ścieki będzie świadczona na rzecz mieszkańców lokali mieszkalnych, które nie będą wchodziły w skład wspólnot mieszkaniowych powyższe zwolnienia nie będzie miało zastosowania i powinny zostać opodatkowane właściwą stawką podatku VAT.

(...) w odniesieniu do opłaty za punkty świetlne, sprzętanie, abonament za liczniki, odszkodowania i eksploatację anten należy stwierdzić, że będą to koszty związane z użytkowaniem/eksploatacją lokali mieszkalnych, które użytkownik zobowiązany jest ponosić i nie będą miały związku z indywidualnym zużyciem, na którego – jak Państwo wskazali – wysokość/koszt ma on bezpośredni wpływ. Opłaty te stanowią element cenotwórczy usługi najmu lokali mieszkalnych i powinny być traktowane jako jedna usługa ze świadczeniem głównym – usługą najmu. W związku z powyższym, opłaty za punkty świetlne, sprzętanie, abonament za liczniki, odszkodowanie i eksploatację anten powinny być traktowane jako jedna usługa ze świadczeniem głównym (najmem lokalu mieszkalnego). W związku z powyższym dokonywane ww. opłaty będą korzystały ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy (...).

3. Dokumentowanie transakcji i ich korekta

Czynni podatnicy VAT mają obowiązek dokumentowania sprzedaży na rzecz podatników poprzez wystawienie faktury. Natomiast podatnicy, którzy korzystają ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego nie muszą wystawiać faktur. Fakturę muszą wystawić jedynie wówczas, gdy nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty. Obowiązek wystawienia faktury przez podatnika zwolnionego z VAT występuje zatem wyłącznie na wniosek nabywcy zgłoszony w ww. terminie.

W analizowanej sytuacji należy zaznaczyć, że niektórych czynności nie trzeba dokumentować fakturą nawet wówczas, gdy nabywca wystąpi z żądaniem jej wystawienia. Dotyczy to czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, np. usług najmu/energii. W zmienionej interpretacji indywidualnej Szefa KAS z dnia 12 listopada 2025 r., nr DOP7.8101.53.2025.FMLM organ podatkowy wyjaśnił m.in., że:

„(...) dostawa energii elektrycznej to czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy. W związku z tym odnośnie sposobu dokumentowania fakturą VAT czynności sprzedaży/dostawy energii elektrycznej należy mieć na uwadze wynikające *expressis verbis* z art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT wyłączenie obowiązku wystawiania na żądanie nabywcy faktur dokumentujących czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy.

Dla Prenumeratorów GOFIN



Ujednolicone przepisy prawne dostępne w serwisie www.przepisy.gofin.pl

Wyłączenie to odnosi się jednak tylko do sytuacji, gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej (obowiązek wystawienia faktury dokumentującej takie czynności dla podatnika wynika z art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Zgodnie zatem z art. 106b ust. 3 pkt 1 ustawy, sprzedawca nie jest obowiązany do wystawienia faktury dokumentującej czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT na rzecz nabywcy będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, nawet na żądanie takiego nabywcy (podkreślenie redakcji) (...).

Przy czym nie ma przeszkód, aby w takiej sytuacji podatnicy dobrowolnie wystawiali faktury dokumentujące wykonane czynności (nawet jeżeli nabywca nie wystąpi z żądaniem wystawienia tego dokumentu). Zatem mimo braku obowiązku wystawienia faktury z tytułu najmu lub dostawy mediów można taką fakturę wystawić, jednak jej wystawienie spowoduje powstanie obowiązku podatkowego w VAT. Fakturę za najem/media należy wystawić najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności. Jeśli chodzi o wcześniejsze (przed upływem terminu płatności) wystawienie faktury za najem/media, to możliwe jest ono w oparciu o art. 106i ust. 7 i 8 ustawy o VAT. Faktura bowiem może być sporządzona wcześniej niż 60. dnia przed dostawą mediów, jeżeli będzie zawierała informację jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

Ponadto, jak wynika z art. 106b ust. 1 pkt 4 ww. ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w art. 106b pkt 1 i 2, z wyjątkiem m.in. przypadku, gdy zapłata dotyczy czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT. Zatem o terminie rozliczenia podatku należnego z tytułu otrzymania przez podatnika zaliczek na poczet najmu/zużycia mediów decyduje moment wystawienia faktury, jednak nieprzekraczalnym momentem jest termin płatności ustalony pomiędzy stronami. Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 16 grudnia 2025 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.783.2025.2.IZ zgodził się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że otrzymanie zaliczek na poczet czynszu najmu nie rodzi obowiązku podatkowego w podatku VAT, co wynika wprost z przepisu art. 19a ust. 8 pkt 2 ustawy. Jednocześnie podkreślił, że **obowiązek podatkowy z tytułu świadczenia usług najmu lokalu (obejmującej opłaty za wywóz odpadów), obciążania najemcy kosztami zużycia energii elektrycznej i zużycia wody powstanie w dacie wystawienia faktury, ale jedynie w przypadkach, gdy faktury dokumentujące te świadczenia (czynności) zostały wystawione w terminie określonym w art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy.**

Jeżeli po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia mające wpływ na jej treść lub okaże się, że zawiera ona błędy, wówczas podatnik wystawia fakturę korygującą. Faktura korygująca wystawiana jest w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot i innych danych, decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu sprzedaży. Zgodnie z art. 106j ust. 1 ustawy o VAT fakturę korygującą wystawia się 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 wpłaconej zaliczki,
- stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury.

Zatem w sytuacji, gdy Czytelnik wystawi fakturę z tytułu najmu/mediów, a po jej wystawieniu dojdzie do sytuacji, o których mowa w art. 106j ust. 1 ustawy o VAT, to wówczas zobowiązany będzie do skorygowania pierwotnej faktury.

V. TERMIN ODLICZENIA VAT NALICZONEGO – WYROK SĄDU UE

Podatnicy mogą odliczać VAT od zakupu towarów i usług w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Z kolei prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje – co do zasady – w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta ma również zastosowanie w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków, czy rat. W art. 86 ust. 10b

pkt 1 ustawy o VAT zastrzeżono jednak, iż odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny.

Sąd Unii Europejskiej w dniu 11 lutego 2026 r. wydał wyrok w sprawie T-689/24 dotyczący terminu odliczenia VAT. Wyrok ten jest odpowiedzią na wniosek złożony przez NSA postanowieniem z dnia 2 października 2024 r., sygn. akt FSK 169/21 o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: „(...) Czy art. 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE (...) oraz zasady neutralności podatkowej, skuteczności i proporcjonalności

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie www.orzecznictwo.gofin.pl

należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisowi krajowemu, takiemu jak art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że podatnik nie może zrealizować prawa do odliczenia podatku naliczonego w deklaracji

składanej za okres, w którym spełnił warunki materialne skorzystania z tego prawa, jeżeli w okresie tym nie otrzymał jeszcze faktury, pomimo że fakturę tę otrzymał jeszcze przed złożeniem tej deklaracji (...)”.

Sprawa dotyczyła polskiej spółki, która złożyła do organu podatkowego wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji w celu ustalenia, czy na podstawie art. 86 ust. 1 i ust. 10 ustawy o VAT jest uprawniona do odliczenia VAT wynikającego z prawidłowo wystawionych faktur dotyczących zakupu gazu i energii elektrycznej, jeżeli faktury dokumentujące dokonanie zakupu w danym okresie rozliczeniowym otrzymała w kolejnym okresie rozliczeniowym, jednak nie później niż w terminie, w którym złożyła ona deklarację podatkową. Organ podatkowy uznał, że wykonanie prawa do odliczenia zarówno w prawie polskim, jak i w prawie UE jest uzależnione od spełnienia warunków formalnych, w szczególności otrzymania faktury. Zdaniem organu podatkowego warunki te nie skutkują jednak pozbawieniem podatnika prawa do odliczenia naliczonego VAT, a tym samym naruszeniem zasady neutralności VAT.

Sąd UE w swoim orzeczeniu przypomniał, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo podatnika do odliczenia od podatku VAT, który jest zobowiązany zapłacić, należnego lub zapłaconego od nabytych towarów i otrzymanych usług, stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego w przepisach Unii. System odliczeń VAT – jak podkreślono – ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej.

Powołując się m.in. na przepis art. 167 dyrektywy w sprawie VAT uznano, że prawo do odliczenia uzależnione jest od spełnienia przesłanek materialnych i formalnych przewidzianych w tej dyrektywie. Jak wskazano, przesłanki materialne prawa do odliczenia to te, które regulują samą istotę i zakres tego prawa. Towary, w odniesieniu do których podatnik zamierza skorzystać z prawa do odliczenia, muszą być: „(...) wykorzystywane przez podatnika na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji nabytych, a towary te muszą być dostarczone przez innego podatnika jako nakłady (...)”. Z kolei formalne przesłanki regulują zasady jego wykonywania i monitorowania oraz prawidłowe funkcjonowanie systemu VAT, takie jak obowiązki dotyczące rachunkowości, fakturowania i składania deklaracji (korzystanie z prawa do odliczenia jest uzależnione od posiadania faktury).

Zwrócono uwagę, że powstanie prawa do odliczenia może być uzależnione wyłącznie od warunków materialnych określonych w dyrektywie w sprawie VAT i powstaje ono niezależnie od posiadania faktury, która stanowi jedynie formalny wymóg jego wykonania (wykonanie tego prawa możliwe jest dopiero po uzyskaniu przez podatnika faktury). Jak czytamy: „(...) zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowe zasady neutralności VAT

i proporcjonalności wymagają, aby odliczenie naliczonego VAT zostało przyznane, jeżeli spełniono wymogi materialne, nawet wówczas, gdy podatnicy pominieli niektóre wymogi formalne (...)”.

W rozstrzyganej sprawie, jak podkreśli Sąd UE, w przypadku gdy podatnik nie może odliczyć naliczonego VAT związanego z transakcjami dokonanymi w okresie, w którym powstało prawo do odliczenia, mimo że odpowiednie faktury były dostępne w chwili złożenia deklaracji VAT za ten okres, ponosi on tymczasowo ciężar VAT, w związku z czym nie zostaje on całkowicie zwolniony z ciężaru tego podatku (z naruszeniem zasad neutralności VAT i proporcjonalności, a także bezpośredniego charakteru odliczenia naliczonego VAT).

Ostatecznie Sąd UE orzekł:



„(...) Artykuł 167, art. 168 lit. a) i art. 178 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE (...), a także zasady neutralności podatku od wartości dodanej (VAT) i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że: stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, z których wynika, że podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego w deklaracji składanej za okres, w którym spełnił warunki materialne skorzystania z tego prawa, jeżeli w okresie tym nie otrzymał odpowiedniej faktury, pomimo że fakturę tę otrzymał jeszcze przed złożeniem tej deklaracji (...)”.

VI. ODPOWIEDZIALNOŚĆ SOLIDARNA NABYWCY ZA NIEROZLICZONY VAT

1. Odpowiedzialność solidarna nabywcy w świetle przepisów Ordynacji podatkowej

Podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług, odpowiada solidarnie całym swoim majątkiem wraz z dostawcą towarów lub usługodawcą zarejestrowanym na potrzeby podatku od towarów i usług jako podatnik VAT czynny za jego zaległości podatkowe w części podatku od towarów i usług proporcjonalnie przypadającej na tę dostawę towarów lub to świadczenie usług, **jeżeli zapłata należności za dostawę towarów lub świadczenie usług, potwierdzone fakturą, została dokonana przelewem na rachunek inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podmiotów, o którym mowa w art. 96b ust. 1 ustawy o VAT (tzw. białej liście).**

Powyższe dotyczy transakcji pomiędzy przedsiębiorcami o wartości przekraczającej 15.000 zł lub równowartość tej kwoty wyrażonej w walucie obcej. Nabywca może uniknąć powyższej odpowiedzialności, jeżeli m.in. złoży zawiadomienie ZAW-NR o zapłacie za transakcję przelewem na rachunek kontrahenta niewidniejący w dniu zlecenia przelewu w ww. wykazie lub dokona zapłaty z zastosowaniem MPP. Tak wynika z art. 117ba § 1 i § 3 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.). Zawiadomienie ZAW-NR trzeba złożyć przy pierwszej zapłacie należności przelewem na ten rachunek, do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika dokonującego zapłaty. ZAW-NR składa się w ciągu 7 dni od dnia zlecenia przelewu. Jednocześnie zgodnie z objaśnieniami podatkowymi MF z 20 grudnia 2019 r. „Wykaz podatników VAT”, w przypadku wysłania zawiadomienia o dokonaniu zapłaty na rachunek spoza Wykazu

podatnik nie będzie obowiązany dokonywać ponownie takiego zawiadomienia w sytuacji, gdyby kolejna wpłata została dokonana na ten sam rachunek spoza Wykazu, o którym podatnik już raz poinformował organ składając stosowne zawiadomienie. Wystarczające będzie dokonanie jednorazowego zgłoszenia takiego rachunku do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Wyjątkiem jest zmiana danych podatnika, np. adres siedziby.

Przykład

Czynny podatnik VAT otrzymał od kontrahenta fakturę za dostawę towaru na wartość brutto 40.000 zł. W dniu 23 lutego 2026 r. dokonał zapłaty na rachunek bankowy (bez zastosowania MPP). Okazało się jednak, że rachunek bankowy wskazany na fakturze nie widnieje na białej liście. W tej sytuacji podatnik w celu uniknięcia negatywnych konsekwencji finansowych złożył zawiadomienie ZAW-NR w terminie 7 dni od dnia zlecenia przelewu, tj. przykładowo 27 lutego br.

Ponadto należy mieć na uwadze, że przedsiębiorca nie poniesie odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe kontrahenta w części VAT, gdy płatność za transakcję zostanie zlecona na rachunek niewskazany w wykazie, a kontrahent zapłaci VAT.

Powyższe oznacza, że zapłata na rachunek spoza tzw. białej listy może spowodować pociągnięcie podatnika do odpowiedzialności solidarnej.

2. Odpowiedzialność solidarna za zaległości podatkowe sprzedawcy w świetle przepisów ustawy o VAT

2.1. Obecnie obowiązujące zasady odpowiedzialności nabywcy

Na podstawie obowiązującego przepisu art. 105a ustawy o VAT podatnik, o którym mowa w art. 15, **na rzecz którego dokonano dostawy towarów**, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, odpowiada solidarnie wraz z podmiotem dokonującym tej dostawy za jego zaległości podatkowe, w części podatku proporcjonalnie przypadającej na dostawę dokonaną na jego rzecz, **jeżeli w momencie dokonania tej dostawy podatnik wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego.**

Przyjmuje się, że podatnik miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że cała kwota podatku przypadająca na dokonaną na jego rzecz dostawę towarów lub jej część nie zostanie wpłacona na rachunek urzędu skarbowego, **jeżeli okoliczności towarzyszące tej dostawie towarów lub warunki, na jakich została ona dokonana, odbiegały od okoliczności lub warunków zwykle występujących w obrocie tymi towarami, w szczególności, jeżeli cena za dostarczone podatnikowi towary była bez uzasadnienia ekonomicznego niższa od ich wartości rynkowej.** Tak wynika z art. 105a ust. 2 ustawy o VAT. Przy czym, jeżeli podatnik wykaże, że okoliczności lub warunki, o których mowa w art. 105a ust. 2, nie miały wpływu na niezapłacenie podatku, to solidarnej odpowiedzialności nie stosuje się.

Dodać należy, że zgodnie z obowiązującymi przepisami ww. odpowiedzialność **nie ma zastosowania do transakcji, których przedmiotem są usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT oraz:**

- 1) do nabycia towarów, o których mowa w poz. 92 załącznika nr 15 do ustawy (tj. benzyn silnikowych, olejów napędowych, gazów przeznaczonych do napędu silników spalinyowych – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym), jeżeli:
 - nabycie to jest dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego, do standardowych zbiorników pojazdów używanych przez podatników nabywających te towary, do napędu tych pojazdów,
 - dostawy tych towarów dokonuje podatnik dostarczający gaz przewodowy za pośrednictwem własnych sieci przesyłowych lub dystrybucyjnych;
- 2) jeżeli powstanie zaległości podatkowych nie wiązało się z uczestnictwem podmiotu dokonującego dostawy towarów, o którym mowa w art. 105a ust. 1 w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej;
- 3) **do nabycia towarów udokumentowanego fakturą, w której kwota należności ogółem przekracza kwotę 15.000 zł** lub jej równowartość wyrażoną w walucie obcej, przy czym do przeliczania na złote kwot wyrażonych w walucie obcej stosuje się zasady przeliczania kwot stosowane w celu określenia podstawy opodatkowania;
- 4) **do nabycia towarów, za które podatnik dokonał zapłaty z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności.**

2.2. Planowane zmiany od 1 lipca 2026 r.



Zgodnie z projektem zamieszczonym na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji www.rcl.gov.pl ustawy z dnia 14 października 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (nr z wykazu prac legislacyjnych: UD314) planowane jest rozszerzenie zakresu stosowania odpowiedzialności solidarnej za zaległości podatkowe sprzedawcy (poprzez zmianę art. 105a ustawy o VAT), tj.:

- **objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji w przypadku, gdy podatnik wiedział, że faktura zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością lub potwierdza czynności dokonane w warunkach nadużycia prawa,**
- **objęcie odpowiedzialnością solidarną transakcji, których przedmiotem są usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy o VAT o wartości nieprzekraczającej 15.000 zł,**
- **objęcie odpowiedzialnością solidarną niektórych usług niematerialnych.**

W treści uzasadnienia do ww. projektu ustawy czytamy:

„(...) Obecnie w celu uwolnienia się od odpowiedzialności solidarnej wystarczające jest uregulowanie płatności z wykorzystaniem mechanizmu podzielonej płatności. Ponad czteroletnie funkcjonowanie tej instytucji wykazało, że mechanizm podzielonej płatności w niektórych przypadkach jest wykorzystywany niezgodnie z pierwotnymi założeniami. Identyfikowane są przypadki, w których środki z rachunku VAT, celem ich wyprowadzenia i »oczyszczenia« rachunku, są przeznaczane na zapłatę m.in. za fikcyjne faktury. Celem wyeliminowania takich praktyk proponuje się, aby ochrona, jaką daje zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności została wyłączona m.in. w przypadku, gdy podatnik (nabywca towaru lub usługi) wiedział, że faktura dokumentująca czynność, za którą należność została zapłacona z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności, została wystawiona przez podmiot nieistniejący, stwierdza czynności, które nie zostały dokonane albo podaje kwoty niezgodne z rzeczywistością. Będą to zatem wyłącznie sytuacje szeroko rozumianego oszustwa i nadużycia prawa (...).

(...) Dotychczas tego typu odpowiedzialność jest stosowana wyłącznie do towarów wymienionych w tym załączniku. Praktyka pokazała, że również w przypadku usług wymienionych w załączniku nr 15 ustawy o VAT czyli usług szczególnie narażonych na nieprawidłowości (przykładowo usługi budowlane) zachodzi potrzeba wprowadzenia takiej odpowiedzialności. Proponuje się, aby odpowiedzialność ta była stosowana w odniesieniu do transakcji, których przedmiotem są usługi wymienione w załączniku nr 15, i których wartość nie przekracza 15.000 zł. Zatem odpowiedzialność solidarna będzie dotyczyła transakcji, które ze względu na wartość nie są objęte obowiązkiem zastosowania mechanizmu podzielonej płatności (...).”

Odnosnie objęcia odpowiedzialnością solidarną usług niematerialnych bez względu na ich wartość wyjaśniono:

„(...) Proponuje się również wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej w odniesieniu do niektórych usług niematerialnych, m.in. usług doradczych, zarządczych, rachunkowo-księgowych, reklamowych czy badawczych. Szczegółowy wykaz usług objętych odpowiedzialnością solidarną został wskazany w dodawanym załączniku nr 16 wraz z przywołaniem konkretnych symboli PKWiU dla tych usług. Identyfikowanie tych usług przy zastosowaniu klasyfikacji statystycznej wyeliminuje wątpliwości przy określaniu, czy dana usługa objęta jest odpowiedzialnością, czy też nie.

Lista usług niematerialnych podlegających odpowiedzialności solidarnej powstała na bazie analizy przeprowadzonej przez Krajową Administrację Skarbową. Analiza ta wykazała, że nieuczciwi przedsiębiorcy stosunkowo często posługują się tzw. »pustymi fakturami«, których przedmiotem są te konkretne usługi niematerialne. O szerokim wykorzystywaniu usług niematerialnych przy wystawianiu tzw. »pustych faktur« świadczy również bogate orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące wykluczenia prawa do odliczenia VAT wykazanego na fakturach dokumentujących fikcyjne usługi niematerialne.

W związku ze zidentyfikowaną skalą wykorzystywania wskazanych usług niematerialnych do nieuprawnionego odliczania VAT, zasadne jest objęcie ww. usług niematerialnych zakresem instytucji odpowiedzialności solidarnej, co pozwoli ograniczyć skutki takich nieprawidłowości.

W przypadku usług niematerialnych odpowiedzialność solidarna dotyczyć będzie usług bez względu na ich wartość. Zaznaczyć bowiem należy, że usługi niematerialne nie są objęte obowiązkową formą mechanizmu podzielonej płatności. Stąd w stosunku do tych usług uzasadnione jest wprowadzenie odpowiedzialności solidarnej bez względu na ich wartość.

Przesłanki odpowiedzialności w przypadku usług niematerialnych będą analogiczne, jak w przypadku towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT (podkreślenie redakcji) (...).”

Poniżej prezentujemy wykaz usług niematerialnych, które zostaną objęte odpowiedzialnością solidarną – wskazane w dodawanym załączniku nr 16 (wykaz usług, o których mowa w art. 105a ust. 1 pkt 2 ustawy):

Poz.	PKWiU	Nazwa usługi (grupy usług)
1.	62.01	Usługi związane z oprogramowaniem
2.	62.02.2	Usługi związane z doradztwem w zakresie oprogramowania komputerowego

3.	63.11.12	Usługi zarządzania stronami internetowymi (hosting)
4.	69.20.2	Usługi rachunkowo-księgowe
5.	70.22	Pozostałe usługi doradztwa związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i usługi zarządzania
6.	71.11.24	Usługi doradcze w zakresie projektów architektoniczno-budowlanych
7.	72	Usługi w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych
8.	73.1	Usługi reklamowe
9.	73.2	Usługi badania rynku i opinii publicznej
10.	74.90	Pozostałe usługi profesjonalne, naukowe i techniczne, gdzie indziej niesklasyfikowane
11.	78	Usługi związane z zatrudnieniem
12.	82	Usługi związane z administracyjną obsługą biura i pozostałe usługi wspomagające prowadzenie działalności gospodarczej

Powyższe zmiany mają wejść w życie z dniem 1 lipca 2026 r. Jednocześnie z przepisów przejściowych wynika, aby do dostawy towarów lub świadczenia usług wymienionych w załączniku nr 15 dokonanych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, dla których faktura zostanie wystawiona po wejściu w życie projektowanej ustawy (czyli dokonanych przed dniem 1 lipca 2026 r., dla których faktura zostanie wystawiona po dniu 30 czerwca 2026 r.) zastosowanie będą miały dotychczasowe zasady dotyczące stosowania MPP. Ponadto, na dotychczasowych zasadach będą traktowane dostawy towarów lub świadczenie usług dokonane po wejściu w życie niniejszej ustawy, dla których zostanie wystawiona faktura przed wejściem w życie projektowanej ustawy (czyli dokonanych po dniu 30 czerwca 2026 r., dla których faktura zostanie wystawiona przed dniem 1 lipca 2026 r.).

VII. RELACJA Z DYŻURU TELEFONICZNEGO

1. Spis z natury w JPK_V7M

Z końcem marca 2026 r. planuję zlikwidować prowadzoną działalność gospodarczą. W związku z tym sporządzę spis z natury towarów, które pozostaną mi na dzień likwidacji firmy. W jakim polu części ewidencyjnej JPK_V7M należy wpisać wartość kwoty VAT wynikającą z tego spisu oraz czy muszą zastosować jakieś oznaczenie?

Jednym z podstawowych obowiązków podatnika, który zaprzestał wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT jest konieczność sporządzenia spisu z natury towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, a przy nabyciu których podatnik odliczył VAT naliczony. Obowiązek ten dotyczy również podatników, którzy nie wykonywali czynności podlegających opodatkowaniu co najmniej przez 10 miesięcy (pod warunkiem, że nie zawiesili oni działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej).

Zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy o VAT, spis z natury ww. towarów sporządza się na dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Obejmuje on zarówno towary handlowe, jak i środki trwałe czy też wyposażenie, przy nabyciu których podatnikowi

przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Podatek należny od dokonanego spisu z natury należy wpłacić na rachunek urzędu skarbowego. Obowiązek podatkowy od dokonanego spisu z natury powstaje – w myśl art. 14 ust. 6 ustawy o VAT – z chwilą zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych.

Podstawą opodatkowania towarów objętych spisem jest cena nabycia tych towarów lub towarów podobnych, a gdy nie ma ceny nabycia – koszt wytworzenia, określone w momencie zaprzestania działalności przez osobę fizyczną (art. 14 ust. 8 w związku z art. 29a ust. 2 ustawy o VAT).

Informację o dokonanym spisie z natury podatnik jest obowiązany złożyć nie później niż w dniu złożenia deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

Zgodnie ze strukturą pliku JPK_VAT z deklaracją, podatek VAT z tytułu opodatkowania towarów ujętych w spisie z natury należy wykazać – w części ewidencyjnej dotyczącej sprzedaży – w polu K_33 „Wysokość podatku należnego od towarów objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy”, które to pole w naszym wzorze JPK_V7M oznaczone jest jako „Spis z natury”.

Ponadto, w świetle znowelizowanych przepisów, w części ewidencyjnej JPK_V7M/V7K – począwszy od rozliczeń za luty 2026 r. – podatnicy mają obowiązek podawać numery KSeF wystawionych/otrzymanych faktur, a w przypadku braku tego numeru są oni obowiązani stosować odpowiednie oznaczenia (dotyczy to zarówno ewidencji sprzedaży, jak i zakupu). Jednym z nich – stosownie do § 10 ust. 5 pkt 2 lit. a) ww. rozporządzenia jest oznaczenie „DI” które dotyczy dowodu innego niż faktura. Oznaczenie to ma zastosowanie do wszelkich innych dowodów, które nie są fakturą ustrukturyzowaną, elektroniczną lub papierową.

Reasumując, likwidując działalność gospodarczą podatnik musi ująć w spisie z natury towary, które nie zostały sprzedane, a przy nabyciu których odliczył VAT naliczony. Kwotę VAT należnego od towarów i usług objętych tym spisem w strukturze części ewidencyjnej w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M należy wykazać w polu K_33 oraz zastosować oznaczenie „DI”.

2. Przywrócenie do rejestru czynnych podatników VAT

Podatnik rozliczający VAT miesięcznie nie złożył pliku JPK_VAT z deklaracją za październik, listopad i grudzień 2025 r. Nie odpowiadał na telefoniczne i pisemne wezwania organu podatkowego, w związku z czym, z dniem 1 marca br. został z urzędu wykreślony z rejestru czynnych podatników VAT. Czy podatnik może zostać przywrócony do rejestru podatników VAT? Czy musi składać na nowo zgłoszenie rejestracyjne VAT-R?

Podatnik wykreślony z urzędu z rejestru na mocy:

- art. 96 ust. 9 pkt 1–4 ustawy o VAT (m.in. w sytuacji gdy mimo podjętych udokumentowanych prób nie było możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub podatnik albo jego pełnomocnik nie stawiali się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego, dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej), bądź
- art. 96 ust. 9a pkt 2 ustawy z uwagi na nieskładanie deklaracji (za 3 kolejne miesiące lub za kwartał)

– może w terminie 2 miesięcy od dnia wykreślenia z rejestru jako podatnika VAT złożyć wniosek o przywrócenie do rejestru czynnych podatników VAT. W takich przypadkach nie

jest już zobowiązany do złożenia ponownego zgłoszenia rejestracyjnego ani aktualizacyjnego na formularzu VAT-R.

Dodatkowo musi pamiętać o złożeniu wszystkich brakujących deklaracji (najpóźniej wraz ze złożeniem wniosku o przywrócenie zarejestrowania) oraz o stosownych wyjaśnieniach dowodzących, że prowadził on w całym okresie działalność gospodarczą.

Reasumując, jeżeli podatnik został wykreślony z rejestru czynnych podatników VAT z dniem 1 marca 2026 r., to w terminie 2 miesięcy od dnia wykreślenia z rejestru (tj. do 1 maja 2026 r.) może złożyć wniosek o przywrócenie rejestracji jako podatnika VAT czynnego, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R.

3. Stawka VAT na remont przedszkola

Wykonujemy remont w budynku przedszkolnym. Jaką stawkę VAT powinniśmy zastosować w tym przypadku?

Preferencyjną 8% stawkę VAT stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym. Wynika tak z art. 41 ust. 12 pkt 1 ustawy o VAT.

Przez budownictwo objęte społecznym programem mieszkaniowym rozumie się obiekty budownictwa mieszkaniowego lub ich części, z wyłączeniem lokali użytkowych, lokale mieszkalne w budynkach niemieszkalnych sklasyfikowanych w PKOB w dziale 12, oraz obiekty sklasyfikowane w PKOB w klasie ex 1264 – wyłącznie budynki instytucji ochrony zdrowia świadczących usługi zakwaterowania z opieką lekarską i pielęgniarską, zwłaszcza dla ludzi starszych i niepełnosprawnych, a także mikroinstalację, o której mowa w art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2026 r. poz. 68), funkcjonalnie z nimi związaną (zgodnie z art. 41 ust. 12a ustawy).

Dla Prenumeratorów GOFIN	
≡	Polska Klasyfikacja Obiektów
≡	Budowlanych dostępna w serwisie
≡	www.klasyfikacje.gofin.pl

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się domów jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m² oraz mieszkań, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

Do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym nie zalicza się domów jednorodzinnych, których powierzchnia użytkowa przekracza 300 m² oraz mieszkań, których powierzchnia użytkowa przekracza 150 m².

W myśl art. 2 pkt 12 ustawy o VAT, przez obiekty budownictwa mieszkaniowego należy rozumieć budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11, czyli:

- budynki mieszkalne jednorodzinne – 111,
- budynki o dwóch mieszkaniach i wielomieszaniowe – 112,
- budynki zbiorowego zamieszkania – 113, w tym domy mieszkalne dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych, np. domy opieki społecznej, hotele robotnicze, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, domy dla bezdomnych itp. do grupowania 113 należą również budynki mieszkalne na terenie koszar oraz budynki rezydencji prezydenckich i biskupich.

Jak wynika z PKOB 1263 „Budynki szkół i instytucji badawczych” klasa ta obejmuje m.in. budynki szkolnictwa przedszkolnego, co oznacza, że podatnik do robót remontowych wykonanych w przedszkolu powinien zastosować podstawową stawkę VAT.

Skoro przedszkole nie jest zaliczane do obiektów budownictwa mieszkaniowego, to usługa remontu budynku przedszkolnego podlega opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 23%.

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), 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. JAK OZNACZAĆ W JPK_VAT Z DEKLARACJĄ FAKTURY DO PARAGONÓW?

Z przepisów 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, zaś dokumentem potwierdzającym dokonanie takiej sprzedaży jest paragon fiskalny.

Ustawa o VAT określa sytuacje, w których podatnik jest obowiązany wystawić fakturę do sprzedaży udokumentowanej wystawionym wcześniej paragonem na rzecz ww. osób. Z art. 106b ust. 3 ustawy (z pewnymi wyjątkami) wynika bowiem, że jeśli nabywca (tj. osoba prywatna) w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży, bądź otrzymano całość lub część zapłaty wystąpi z żądaniem wystawienia faktury, sprzedawca dokument taki musi wystawić. W takiej sytuacji, zgodnie z art. 106h ust. 1 ustawy,

w przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik wraz z danymi identyfikującymi tę fakturę zostawia w dokumentacji:

- 1) numer dokumentu oraz numer unikatowy kasy rejestrującej zawarte na paragonie fiskalnym lub
- 2) paragon fiskalny w postaci papierowej dotyczący tej sprzedaży.

W związku z wprowadzonymi w ustawie o VAT zmianami w zakresie wdrożenia od 1 lutego 2026 r. obligatoryjnego wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur znowelizowane zostało rozporządzenie w sprawie JPK_VAT z deklaracją oraz opublikowana została nowa wersja struktur logicznych JPK_V7M(3) oraz JPK_V7K(3).

Wprowadzone zmiany – jak już wyjaśnialiśmy na łamach naszego czasopisma – mają charakter dostosowujący do zmian ustawowych i dotyczą m.in. nowych rozwiązań w postaci oznaczeń faktur/innych dowodów czy też wykazywania numeru KSeF faktury zarówno w części ewidencyjnej sprzedaży, jak i zakupów.

Przypomnijmy, że w przypadku braku tego numeru, dokumenty sprzedaży podlegają obowiązkowemu oznaczeniu jednym z trzech oznaczeń (§ 10 ust. 5 pkt 1 lit. a–b), pkt 2 lit. a) rozporządzenia):

- **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, czyli faktur wystawionych bez użycia KSeF,
- **DI** – dotyczy dowodu innego niż faktura.

Uwaga

Nowe oznaczenia faktur oraz innych dowodów sprzedaży/nabycia w części ewidencyjnej w zakresie VAT należnego i naliczonego w JPK_V7M(3)/V7K(3) podatnicy muszą stosować za okresy rozliczeniowe od lutego 2026 r. niezależnie od tego czy są/będą oni obowiązani do korzystania z KSeF od lutego/kwietnia 2026 r. czy od 1 stycznia 2027 r.

W przypadku ujęcia sprzedaży zaewidencjonowanej w kasie rejestrującej należy mieć na uwadze § 10 ust. 1 pkt 8 ww. rozporządzenia, z którego wynika, że ewidencja pozwalająca na prawidłowe rozliczenie podatku należnego zawiera wartość sprzedaży bez podatku (netto) oraz wysokość podatku należnego, w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku, wynikające ze zbiorczych dowodów sprzedaży z kas rejestrujących. **W przypadku zbiorczego dowodu sprzedaży z kas rejestrujących stosuje się oznaczenie RO, zaś FP w przypadku faktury, o której mowa w art. 106h ust. 1 ustawy o VAT (czyli faktury do paragonu).** Wynika tak z § 10 ust. 5 pkt 2 lit. b) oraz pkt 1 lit. c) rozporządzenia.

Uwaga

W okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. zawarte w ewidencji oznaczenie „FP” obejmuje fakturę, o której mowa w art. 106h ust. 1 ustawy, oraz fakturę elektroniczną i fakturę w postaci papierowej wystawione przy użyciu kas rejestrujących (§ 11c rozporządzenia).

Zgodnie z art. 109 ust. 3d ustawy o VAT faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1, ujmuje się w ewidencji, w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji (ponieważ sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej i ujęta w raporcie fiskalnym dobowym oraz miesięcznym, w okresie rozliczeniowym,

w którym co do zasady powstał obowiązek podatkowy). W celu uniknięcia korekt JPK_VAT za okresy wcześniejsze przyjęto zasadę, że właściwe jest ujęcie faktury w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT za miesiąc, w którym wystawiono fakturę, niezależnie od tego, w jakim okresie sprzedaż została ujęta w raporcie fiskalnym.

W tym miejscu należy również zwrócić uwagę na przepisy epizodyczne dotyczące faktur, a mianowicie art. 145n ust. 1 ustawy. Zgodnie z tym przepisem, do końca grudnia 2026 r. podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych są uprawnieni do wystawiania:

- faktur elektronicznych lub faktur w postaci papierowej przy zastosowaniu kas rejestrujących;
- paragonów fiskalnych uznane za faktury wystawione zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3.

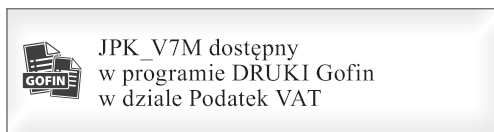
Do ww. faktur i paragonów fiskalnych nie stosuje się przepisu art. 106h ust. 1 ustawy.

Faktury te, w przypadku których wartość sprzedaży oraz podatek należny zostały ujęte w raporcie fiskalnym dobowym z kasy rejestrującej, ujmują się w części ewidencyjnej JPK_VAT, w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostaną ujęte w tej ewidencji (art. 145n ust. 4 ustawy).

Oznacza to, że w przypadku dokonania przez podatnika sprzedaży udokumentowanej:

- paragonem fiskalnym – sprzedaż taką należy wykazać w części ewidencyjnej JPK_VAT na podstawie zbiorczego dowodu oznaczonego RO oraz DI,
- fakturą do paragonu (tj. fakturą, o której mowa w art. 106h ust. 1 ustawy – pod warunkiem, że nie jest ona wystawiana w KSeF i nie ma nadanego numeru KSeF), czy też fakturą elektroniczną/fakturą w postaci papierowej wystawioną przy zastosowaniu kas rejestrujących – sprzedaż taką w części ewidencyjnej JPK_VAT należy oznaczyć FP oraz BFK (należy przy tym pamiętać, że sprzedaż udokumentowana ww. paragonem/fakturą elektroniczną/fakturą w postaci papierowej ujęta już została zbiorczym dowodem oznaczonym RO);
- paragonem fiskalnym uznanym za fakturę uproszczoną – sprzedaż taką należy ująć zbiorczym dowodem sprzedaży z kas rejestrujących oznaczonym RO oraz DI (vide: § 2 rozporządzenia z dnia 29 grudnia 2023 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie JPK_VAT z deklaracją; Dz. U. poz. 13 ze zm.).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 19 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.302.2024.2.PRM wyjaśnił, że: „(...) Sprzedaż zarejestrowana



na kasie fiskalnej musi być uwzględniona w ewidencji VAT na podstawie dobowego lub miesięcznego raportu fiskalnego. Raport taki oznaczony jest w rejestrze sprzedaży jako dokument »RO«. Podkreślić należy, że ujmowanie raportu

fiskalnego »RO« jest obligatoryjne bez względu na to, czy podatnik rejestruje sprzedaż na kasie rejestrującej działając w ramach obowiązku wynikającego z przepisów, czy też jest to efektem decyzji podatnika.

Symbolem »FP« powinny być oznaczone faktury dotyczące sprzedaży udokumentowanej paragonem fiskalnym, jak i faktury wystawiane przy zastosowaniu kasy rejestrującej, gdzie wartość sprzedaży i kwota podatku zostały ujęte w raporcie fiskalnym dobowym z kasy rejestrującej. Faktury z oznaczeniem »FP« objęte są zakresem art. 109 ust. 3d ustawy (...).”

Również z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 6 maja 2022 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.75.2022.2.AMA wynika, że: „(...) Wnioskodawca w zakresie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej i udokumentowanej fakturą, w celu sporządzenia

i przestania do urzędu skarbowego pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową ma obowiązek wykazania tej sprzedaży zgodnie z raportem fiskalnym za odpowiedni okres rozliczeniowy, jako dokument zbiorczy wewnętrzny (z oznaczeniem »RO«), a wystawione faktury dotyczące ww. transakcji Wnioskodawca ma obowiązek wykazywać w prowadzonej i przesyłanej ewidencji z oznaczeniem »FP« (...)"

Wprawdzie ww. wyjaśnienia obowiązku stosowania oznaczeń RO oraz FP dotyczyły stanu prawnego obowiązującego odpowiednio w 2024 r. oraz w 2022 r., ale wnioski z nich wynikające mają również zastosowanie od 1 lutego 2026 r.

Przykład

Podatnik w prowadzonej działalności sprzedaż ewidencjonuje w kasie fiskalnej. W rozliczeniu za luty 2026 r. w części ewidencyjnej JPK_V7M wykazał wartość sprzedaży zbiorczej (oznaczonej kodem RO) na podstawie sporządzonego raportu miesięcznego opodatkowanego:

- 8% stawką VAT o wartości netto 859,66 zł, podatek VAT 68,77 zł,
- 23% stawką VAT o wartości netto 2.569,69 zł, podatek VAT 591,03 zł.

Ponadto na żądanie osoby prywatnej, w tym okresie wystawił dwie faktury sprzedaży (poza KSeF):

- w dniu 9 lutego 2026 r. na wartość netto 123,00 zł, podatek VAT 23% 28,29 zł oraz
- w dniu 25 lutego 2026 r. na wartość netto 138,52 zł, podatek VAT 23% 31,86 zł

oraz w dniu 17 lutego 2026 r. jedną fakturę do paragonu z NIP nabywcy (poza KSeF) na wartość netto 560,97 zł, podatek VAT 23% – 129,02 zł.

Poniżej przedstawiamy prawidłowe wykazanie sprzedaży udokumentowanej paragonem i fakturą, zarówno w części ewidencyjnej, jak i deklaracyjnej JPK_V7M.

1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	2. Numer dokumentu	3. Data wytworzenia
---	--------------------	---------------------

JPK_V7M

za	4. Miesiąc 0 2	5. Rok 2 0 2 6
----	-------------------	-------------------

A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA JPK_VAT Z DEKLARACJĄ			
6. Urząd skarbowy, do którego adresowany jest formularz DRUGI URZĄD SKARBOWY KRAKÓW			
7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input checked="" type="checkbox"/> 1. złożenie JPK <input type="checkbox"/> 2. korekta JPK			
B. DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA * - dotyczy podmiotów niebędących osobami fizycznymi ** - dotyczy podmiotów będących osobami fizycznymi			
8. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. podatnik niebędący osobą fizyczną <input checked="" type="checkbox"/> 2. osoba fizyczna			
9. Nazwa pełna * / Nazwisko, pierwsze imię, data urodzenia **			
Nazwisko Kowalewski	Pierwsze imię Mariusz	Data urodzenia 12-03-1968	
10. Adres e-mail m.kowalewski@xxx.pl			11. Telefon
C. SUMY KONTROLNE			
C.1. SUMY KONTROLNE DLA EWIDENCJI W ZAKRESIE ROZLICZENIA PODATKU NALEŻNEGO			
1. Liczba pozycji	12.	2. Kwota podatku należnego	13.
	4		659,80

1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9

DEKLARACJA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

za	4. Miesiąc 0 2	5. Rok 2 0 2 6
----	-------------------	-------------------

ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO		Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
1. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, zwolnione od podatku	10.		
2. Dostawa towarów oraz świadczenie usług poza terytorium kraju	11.		
2a. w tym świadczenie usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy	12.		
3. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowane stawką 0%	13.		
3a. w tym dostawa towarów, o której mowa w art. 129 ustawy	14.		
4. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy	15.		16.
5. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% albo 8%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy	17.	860	18. 69
6. Dostawa towarów oraz świadczenie usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% albo 23%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy	19.	2 570	20. 591
7. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów	21.		
8. Eksport towarów	22.		
9. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	23.		24.
10. Import towarów podlegający rozliczeniu zgodnie z art. 33a ustawy	25.		26.
11. Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	27.		28.
12. Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	29.		30.
13. Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy	31.		32.
14. Kwota podatku należnego od towarów objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy			33.
15. Zwrot odliczonej lub zwróconej kwoty wydatkowanej na zakup kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 6 ustawy			34.
16. Kwota podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazanego w poz. 24, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy			35.
17. Kwota podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5a ustawy, podlegająca wpłacie w terminach, o których mowa w art. 103 ust. 5a i 5ac ustawy			36.
18. Kwota podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegająca wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy			360.
Razem: (Poz. 37 = suma kwot z poz. 10, 11, 13, 15, 17, 19, 21, 22, 23, 25, 27, 29, 31. Poz. 38 = suma kwot z poz. 16, 18, 20, 24, 26, 28, 30, 32, 33, 34 pomniejszona o kwotę z poz. 35, 36 i 360)	37.	3 430	38. 660

JPK_V7M(3) 2/4

IX. EWIDENCJONOWANIE SPRZEDAŻY PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH OD 1 KWIETNIA 2026 R.

Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wyłącznie podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług na rzecz podmiotów wymienionych w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. W określonych przypadkach sprzedaż ta korzysta ze zwolnienia z ewidencjonowania na mocy przepisów rozporządzenia w sprawie zwolnień obowiązującego do końca 2027 r.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że ustawodawca wykluczył z prawa do zwolnienia sprzedaż pewnych grup towarów i usług. Czynności te zostały szczegółowo określone w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień. Przy czym w niektórych przypadkach przewidziano przepisy przejściowe, które zostały określone w § 8 ww. rozporządzenia.

1. Usługi parkingu samochodów i innych pojazdów

Świadczenie usług parkingu samochodów i innych pojazdów (z wyłączeniem usług świadczonych przez podatnika na rzecz jego pracowników) podlega bezwzględnemu ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej. Stanowi tak § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) ww. rozporządzenia.

Jednakże ustawodawca w przedmiotowym rozporządzeniu odnośnie ww. świadczenia usług wprowadził dwa przepisy przejściowe, które można zastosować, a mianowicie:

- § 8 ust. 2 ww. rozporządzenia dotyczący ściśle usług parkingowych (bez żadnych zastrzeżeń), gdzie wskazano termin zwolnienia z ewidencjonowania do dnia 31 marca 2026 r.,
- § 8 ust. 4 ww. rozporządzenia dotyczący m.in. usług świadczonych bezobsługowo (przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie bezgotówkowej), gdzie wskazano termin zwolnienia z ewidencjonowania do dnia 31 marca 2027 r. (nie wyłączając usług parkingowych).

Na temat terminu bezwzględnego świadczenia usług parkingowych w systemie bezobsługowym wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 10 grudnia 2025 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.916.2025.1.JG czy z dnia 21 stycznia 2026 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.895.2025.1.MN. W tej ostatniej czytamy: „(...) Wskazali Państwo, że świadczą Państwo usługi parkingowe (dot. samochodów osobowych) za pomocą automatów parkingowych (sprzedaż przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej)). (...)”

Mając na uwadze powołane powyżej przepisy prawa oraz przedstawiony opis sprawy, stwierdzam, że w związku ze świadczeniem przez Państwa na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej usług parkingowych – zastosowanie znajdzie przepis § 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) rozporządzenia, zgodnie z którym zwolnień, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów.

Jednakże w związku z tym, że jak wynika z opisu sprawy, korzystali Państwo w poprzednich latach ze zwolnienia z obowiązku stosowania kasy rejestrującej oraz kontynuują Państwo świadczenie ww. usług parkingowych, objętych zakresem wniosku, przy użyciu

urządzeń, o których mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 lit. o) ustawy, to z uwagi na treść § 8 ust. 4 pkt 1 rozporządzenia, mogą Państwo korzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących dla świadczenia ww. usług parkingowych do 31 marca 2027 r. natomiast od 1 kwietnia 2027 r., będą Państwo zobowiązani ewidencjonować świadczenie ww. usług parkingowych przy zastosowaniu kasy rejestrującej (podkreślenie redakcji) (...).”

Niezależnie od ww. korzystnych dla podatników wyjaśnień organu podatkowego wystąpiłszy do MF z zapytaniem, czy podziela stanowisko Dyrektora KIS, że usługi parkingu samochodów i innych pojazdów świadczone bezobsługowo będą musiały być obowiązkowo ewidencjonowane w kasie rejestrującej dopiero od 1 kwietnia 2027 r. (a nie od 1 kwietnia 2026 r.). O zajęтым przez MF stanowisku poinformujemy Państwa na łamach naszego czasopisma i serwisów internetowych.

2. Świadczenie usług przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji

Zgodnie z § 8 ust. 3 rozporządzenia w sprawie zwolnień z dniem 1 kwietnia 2026 r. bezwzględny obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących zostaną objęci podatnicy świadczący usługi przewozów pasażerskich w samochodowej komunikacji, przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej).

Z obowiązku tego wyłączono przewozy objęte przedmiotowym zwolnieniem z kas wymienione w poz. 19 i 20 załącznika do rozporządzenia, tj. przewozy miejskie rozkładowe pasażerskie, inne niż kolejowe, za które są pobierane ceny ustalone przez gminę (Radę m. st. Warszawy) lub związek komunalny (sklasyfikowane w PKWiU ex 49.31.2 i PKWiU ex 49.39.1).

3. Możliwość stosowania kas wirtualnych

Od 1 kwietnia 2026 r. – w myśl znowelizowanych przepisów rozporządzenia w sprawie podatników używających kasy w postaci oprogramowania – **wirtualne kasy będą mogły być stosowane przez podatników w odniesieniu do:**

- 1) **dostaw towarów** przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które **w systemie bezobsługowym** przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) i wydają towar,
- 2) **świadczenia usług** przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które **w systemie bezobsługowym** przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej),
- 3) **świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów drogą elektroniczną**, w tym przy użyciu aplikacji mobilnej lub przeglądarki internetowej.

Warto w tym miejscu dodać, że ze względu na objęcie usług świadczonych przy użyciu urządzeń vendingowych możliwością stosowania kas mających postać oprogramowania, od 1 kwietnia br. zmianie ulegnie brzmienie przepisu dotyczącego stosowania tych kas do świadczenia usług mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług (PKWiU 45.20.30.0), który będzie się odnosił do wszystkich tych usług bez względu na formę świadczenia (§ 1 pkt 27 rozporządzenia).

D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ

X. WEWNĄTRZWPÓLNOTOWE TRANSAKCJE TRÓJSTRONNE

1. Istota wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej

Wewnątrzspółnotowa transakcja trójstronna stanowi szczególną odmianę transakcji łańcuchowej, w której uczestniczą trzy podmioty z różnych państw członkowskich Unii Europejskiej. Jej specyfika polega na tym, że choć dochodzi do dwóch kolejnych dostaw tego samego towaru – pomiędzy pierwszym i drugim podatnikiem oraz pomiędzy drugim i trzecim – fizyczne przemieszczenie towaru następuje wyłącznie od pierwszego do ostatniego uczestnika łańcucha. Oznacza to, że podmiot pośredniczący nabywa i odsprzedaje towar, nie wchodząc faktycznie w jego posiadanie.

Instytucja ta została uregulowana w art. 135–138 ustawy o VAT i ma na celu uproszczenie rozliczeń podatkowych w sytuacjach, w których klasyczne zasady opodatkowania prowadziłyby do konieczności rejestracji pośrednika w państwie zakończenia transportu. W warunkach swobodnego przepływu towarów w Unii Europejskiej rozwiązanie to ma istotne znaczenie praktyczne dla przedsiębiorców prowadzących handel międzynarodowy.

2. Warunki uznania transakcji za trójstronną

Aby dana operacja mogła zostać uznana za wewnątrzspółnotową transakcję trójstronną, musi spełniać ściśle określone przesłanki. Po pierwsze, w transakcji muszą uczestniczyć trzej podatnicy VAT zidentyfikowani na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w trzech różnych państwach członkowskich. Po drugie, przedmiotem obu dostaw musi być ten sam towar. Po trzecie, towar musi zostać wydany bezpośrednio ostatniemu podatnikowi w łańcuchu, a transport powinien zostać zorganizowany przez pierwszego albo drugiego uczestnika transakcji lub odbywać się na ich rzecz.

Spełnienie tych warunków umożliwia zastosowanie procedury uproszczonej, której istotą jest przeniesienie obowiązku rozliczenia podatku z podmiotu pośredniczącego na ostatniego w kolejności nabywcę. W praktyce oznacza to odejście od klasycznego modelu, w którym pośrednik musiałby rozpoznać wewnątrzspółnotowe nabycie towarów w państwie zakończenia transportu oraz dokonać tam krajowej dostawy.

Przykład

Polska firma będąca czynnym podatnikiem VAT jest dodatkowo zarejestrowana dla potrzeb podatku VAT we Włoszech. Firma planuje sprzedać swoje wyroby włoskiemu nabywcy, przy czym będą one transportowane przez nas ze Słowacji. Każda ze stron transakcji jest zarejestrowana jako podatnik VAT UE. Dla potrzeb tej dostawy polska firma posłuży się w kontaktach z kontrahentami polskim numerem VAT UE.

Zgodnie z warunkami wynikającymi z art. 135 ust. 1 pkt 4 ustawy, drugi w kolejności uczestnik transakcji trójstronnej nie może posiadać siedziby działalności gospodarczej w państwie członkowskim, w którym kończy się transport lub wysyłka.

Polska firma jest drugim uczestnikiem transakcji i posiada siedzibę działalności gospodarczej w Polsce. Transport towarów, które są przedmiotem transakcji, kończy się na terytorium Włoch, czyli w państwie, w którym firma jest zarejestrowana dla potrzeb podatku VAT, ale nie ma tam swojej siedziby. Zatem warunek wymieniony we wspomnianym wcześniej przepisie jest zachowany i transakcję można uznać za trójstronną.

3. Charakter i cel procedury uproszczonej

Procedura uproszczona została wprowadzona w celu ograniczenia obowiązków administracyjnych podmiotów uczestniczących w obrocie międzynarodowym. W klasycznym modelu rozliczeń podmiot pośredniczący musiałby zarejestrować się dla celów VAT w państwie, do którego trafia towar, rozliczyć tam wewnątrzspółnotowe nabycie, a następnie wykazać krajową dostawę na rzecz ostatecznego nabywcy. Taka konstrukcja wiązałaby się z dodatkowymi obowiązkami sprawozdawczymi oraz kosztami administracyjnymi.

Zastosowanie uproszczenia powoduje, że drugi w kolejności podatnik nie rozlicza podatku w państwie przeznaczenia towaru. Obowiązek zapłaty VAT z tytułu dostawy realizowanej przez pośrednika przejmuje ostatni podatnik w łańcuchu, który traktuje nabycie jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i rozlicza podatek zgodnie z mechanizmem odwrotnego obciążenia.

Możliwość zastosowania uproszczenia uzależniona jest jednak od spełnienia dodatkowych warunków ustawowych. Drugi podatnik nie może posiadać siedziby działalności gospodarczej w państwie zakończenia transportu, musi posługiwać się tym samym numerem identyfikacyjnym VAT wobec pierwszego i ostatniego kontrahenta, a ostatni podatnik musi zostać jednoznacznie wskazany jako zobowiązany do rozliczenia podatku.

Przykład

W ramach sprzedaży towarów w łańcuchu dostaw, polska firma dokonuje dostawy towarów na rzecz firmy z Finlandii, przy czym towar wywozi na Węgry, gdzie znajduje się magazyn ich ostatecznego nabywcy. Wszystkie strony transakcji są zarejestrowane dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych. Pośrednik z Finlandii podał jednak do tej transakcji swój polski numer VAT UE, ponieważ jest tu zarejestrowany dla potrzeb podatku VAT.

Warunkiem uznania, że mamy do czynienia z procedurą uproszczoną jest to, aby drugi w kolejności podatnik, zastosował wobec pierwszego i ostatniego w kolejności podatnika VAT ten sam numer identyfikacyjny dla potrzeb VAT, który został mu przyznany przez państwo członkowskie inne niż to, w którym zaczyna się lub kończy transport lub wysyłka.

Fińska firma, która jest drugim w kolejności podatnikiem posłużyła się polskim numerem VAT UE. Zatem wskazała numer nadany przez państwo, w którym rozpoczyna się transport towarów, co automatycznie wyklucza z możliwości zastosowania procedury uproszczonej do tej transakcji.

3.1. Rozliczenie transakcji z perspektywy pierwszego podatnika w łańcuchu

Jeżeli polski podatnik występuje jako pierwszy uczestnik transakcji trójstronnej, jego rola sprowadza się do dokonania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów na rzecz drugiego podatnika. Przy spełnieniu warunków dokumentacyjnych przewidzianych w ustawie o VAT dostawa ta może zostać opodatkowana stawką 0%. Podatnik wykazuje ją zarówno w ewidencji JPK_VAT, jak i w informacji podsumowującej VAT-UE jako wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

W tym przypadku polski dostawca nie stosuje oznaczeń właściwych dla podmiotu pośredniczącego, gdyż nie jest drugim w kolejności uczestnikiem łańcucha. Jego obowiązki nie odbiegają zasadniczo od standardowego rozliczenia WDT.

Przykład

Polska spółka sprzedaje swoje wyroby na rzecz niemieckiego nabywcy, który odsprzedaje je włoskiej firmie. Towary są transportowane bezpośrednio z magazynu polskiej spółki do włoskiej firmy.

Polski podatnik powinien wystawić fakturę na rzecz niemieckiej firmy, w której wykaże WDT z zastosowaniem 0% stawki VAT (przy zachowaniu warunków określonych w art. 42 ustawy, dotyczących udokumentowania WDT).

Taką dostawę należy ująć w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT w polu K_21 oraz w polu P_21 części deklaracyjnej. Dodatkowo należy ją uwzględnić w informacji podsumowującej w części C – „Informacja o wewnątrzwspólnotowych dostawach”. Nie zaznaczamy w tym przypadku pola w kolumnie d, która przeznaczona jest dla drugiego uczestnika w łańcuchu.

Ministerstwo Finansów w „Objaśnieniach do informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu call-off stock (VAT-UE)” wyraźnie wskazało, że:

„(...) w kolumnie d należy zaznaczyć X dla tych pozycji, w stosunku do których ma zastosowanie procedura uproszczona, zgodnie z art. 135–138 ustawy, i podmiot wypełniający informację jest w tej procedurze drugim w kolejności podatnikiem (...)”.

3.2. Opodatkowanie dostaw przez pośrednika

Sytuacja komplikuje się, gdy polski podatnik występuje jako drugi w kolejności uczestnik transakcji. W ramach procedury uproszczonej powinien on wykazać wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów od pierwszego podatnika oraz dostawę na rzecz ostatniego uczestnika. Nabycie to, choć formalnie rozpoznawane jako WNT, nie skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku w Polsce, gdyż opodatkowanie następuje w państwie zakończenia transportu przez ostatniego podatnika.

Dostawa realizowana przez polskiego pośrednika na rzecz trzeciego podmiotu nie podlega opodatkowaniu w Polsce, jednak musi zostać odpowiednio udokumentowana. Faktura powinna zawierać adnotację o zastosowaniu procedury uproszczonej oraz wskazanie, że podatek zostanie rozliczony przez ostatniego w kolejności uczestnika. Transakcje te należy właściwie oznaczyć w JPK_VAT oraz w informacji podsumowującej VAT-UE, w tym poprzez wskazanie, że mamy do czynienia z transakcją trójstronną.

Przykład

Niemiecka spółka sprzedaje swoje wyroby na rzecz polskiego nabywcy, który odsprzedaje je czeskiej firmie. Towary są transportowane bezpośrednio z magazynu niemieckiej spółki do czeskiej firmy. Za organizację transportu odpowiada firma niemiecka. W powyższej sytuacji polska firma dokonała WNT, które rozliczy za nią czeski podatnik oraz dostawy opodatkowanej poza terytorium kraju.

Polska firma, która jest pośrednikiem, w ramach procedury uproszczonej musi wykazać dwie transakcje: WNT od niemieckiej firmy i dostawę dla czeskiej firmy.

WNT jest w tym przypadku opodatkowane na terytorium Czech i to właśnie czeski odbiorca towarów dokona rozliczenia zamiast polskiego pośrednika. Natomiast dostawa dla czeskiej firmy, to nic innego, jak transakcja niepodlegająca opodatkowaniu w Polsce. Na podstawie faktury otrzymanej od niemieckiej firmy, WNT należy ująć w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT w polu K_23 (wewnątrzspółnotowe nabycie towarów – wartość netto) z oznaczeniem procedury TT_WNT. W części deklaracyjnej dokonane nabycie wykazuje się w polu P_23 – kwota netto wewnątrzspółnotowego nabycia towarów. W informacji podsumowującej należy ująć to nabycie w części D formularza – informacja o wewnątrzspółnotowych nabyciach towarów oraz oznaczyć w kolumnie d, że jest to transakcja trójstronna. Polski pośrednik powinien również wystawić fakturę dla czeskiego nabywcy, bez podatku VAT. Fakturę taką ujmujemy w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT w pozycji K_11 – sprzedaż towarów/usług poza terytorium kraju z oznaczeniem procedury TT_D, oraz w części deklaracyjnej w polu P_11. W informacji podsumowującej taka dostawa jest wykazywana w części C – informacja o wewnątrzspółnotowych dostawach towarów oraz oznaczyć w kolumnie d, że jest to transakcja trójstronna.

Należy pamiętać także o zaznaczeniu pola 66 w części deklaracyjnej, informującym o uczestnictwie w wewnątrzspółnotowej transakcji trójstronnej.

3.3. Sposób rozliczenia transakcji przez ostatniego podatnika w łańcuchu

Jeżeli polski podatnik jest ostatnim uczestnikiem transakcji, wówczas to na nim spoczywa obowiązek rozliczenia podatku VAT. Otrzymując fakturę od drugiego podatnika, rozpoznaje on wewnątrzspółnotowe nabycie towarów i wykazuje zarówno podatek należny, jak i – przy spełnieniu ogólnych warunków – podatek naliczony do odliczenia. W praktyce mechanizm ten jest neutralny podatkowo, o ile nabycie służy czynnościom opodatkowanym.

Transakcja powinna zostać wykazana w ewidencji JPK_VAT oraz w informacji podsumowującej jako WNT. W przeciwieństwie do podmiotu pośredniczącego, ostatni podatnik nie oznacza tej transakcji jako trójstronnej w części dotyczącej dostaw.

Przykład

Francuska spółka sprzedaje swoje wyroby na rzecz holenderskiego nabywcy, który odsprzedaje je polskiej firmie. Towary są transportowane bezpośrednio z magazynu francuskiej spółki do polskiej firmy. Za organizację transportu odpowiada firma holenderska.

Polski podatnik dokonuje nabycia od firmy holenderskiej ale towar jest transportowany z Francji. W tej sytuacji, przy zastosowaniu procedury uproszczonej, polski nabywca rozliczy VAT z tytułu dokonania na jego rzecz dostawy towarów przez holenderską firmę.

W tym celu, na podstawie faktury otrzymanej od firmy z Holandii, w części ewidencyjnej pliku JPK_VAT w polach K_23 i K_24 (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, wartość netto i podatek VAT) powinien wykazać wartość netto dokonanego zakupu naliczyć podatek VAT od tej transakcji.

Dodatkowo, jeśli dokonany zakup ma związek z czynnościami opodatkowanymi, może ująć WNT w ewidencji zakupu w polach K_40 i K_41 (zakup środków trwałych) lub K_42 i K_43 (zakup pozostałych towarów). W części deklaracyjnej pliku JPK_VAT polska firma powinna ująć WNT w poz. 23 i 24 oraz może uwzględnić je po stronie podatku naliczonego w poz. 40 i 41 (środki trwałe) lub 42 i 43 (zakupy pozostałe). Zakup powinien być również wykazany w informacji podsumowującej w części D – informacja o wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów (bez zaznaczania kolumny d).

4. Transakcje trójstronne w rozbudowanych łańcuchach dostaw

W praktyce gospodarczej coraz częściej występują łańcuchy dostaw obejmujące więcej niż trzy podmioty. Organy podatkowe dopuszczają możliwość zastosowania procedury uproszczonej także w takich przypadkach, o ile wyodrębniony fragment łańcucha spełnia wszystkie warunki ustawowe przewidziane dla transakcji trójstronnej. Kluczowe znaczenie ma prawidłowe przyporządkowanie transportu do konkretnej dostawy oraz ustalenie, który podmiot dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Należy jednak zachować ostrożność interpretacyjną, ponieważ literalne brzmienie przepisów wskazuje na konfigurację trzech podmiotów, w której towar wydawany jest bezpośrednio ostatniemu z nich. W sytuacjach bardziej złożonych każdorazowo konieczna jest szczegółowa analiza stanu faktycznego.

Wewnątrzwspólnotowa transakcja trójstronna stanowi efektywne narzędzie upraszczające rozliczenia VAT w handlu unijnym. Jej zastosowanie pozwala ograniczyć obowiązki rejestracyjne podmiotu pośredniczącego oraz zapewnia neutralność podatkową dla uczestników obrotu. Warunkiem skorzystania z procedury uproszczonej jest jednak ścisłe spełnienie przesłanek ustawowych oraz prawidłowe udokumentowanie i wykazanie transakcji w ewidencjach podatkowych.

Nieprawidłowości w zakresie numerów identyfikacyjnych, treści faktur czy oznaczeń w JPK_VAT mogą skutkować zakwestionowaniem uproszczenia i koniecznością rozliczenia podatku według zasad ogólnych. Dlatego w praktyce każda transakcja łańcuchowa powinna być analizowana indywidualnie, z uwzględnieniem okoliczności faktycznych i aktualnego stanowiska organów podatkowych.

XI. CZYTELNICY PYTAJĄ

1. Dokumentowanie czynności niepodlegających opodatkowaniu w Polsce – rachunek czy faktura?

Jestem podatnikiem zwolnionym z opodatkowania ze względu na wartość sprzedaży. Wykonuję m.in. usługi na nieruchomościach, które podlegają opodatkowaniu w innym państwie UE, a rozliczenia dokonuje ich nabywca. Czy mogę te usługi dokumentować rachunkiem?

W świetle art. 106a pkt 2 ustawy o VAT, przepisy dotyczące wystawiania faktur stosuje się m.in. do świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium

kraju siedzibę działalności gospodarczej w przypadku, gdy miejscem świadczenia jest terytorium:

- a) państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,
- b) państwa trzeciego.

Ponadto, w myśl art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, czyli m.in. usług podlegających opodatkowaniu w innym państwie członkowskim przez ich nabywców.

Zatem dla obowiązku wystawienia faktury w przypadku usług, które nie są wykonywane na terytorium Polski, bez znaczenia pozostaje fakt, że polski podmiot korzysta ze zwolnienia ze względu na wartość sprzedaży. Jest to sytuacja odmienna od tej, gdy podatnik korzystający ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, świadczy usługi na terytorium Polski. W takim bowiem przypadku, wystawienie faktury nie jest z zasady konieczne. Stanowi o tym art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury m.in. w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 (a więc sprzedaży objętej zwolnieniem ze względu na limit 200.000 zł).

Podatnik będzie miał obowiązek wystawienia faktur dokumentujących świadczenie usług, których miejscem świadczenia jest terytorium innego państwa członkowskiego, a zobowiązanym do zapłaty podatku VAT jest nabywca.

Faktury wystawiane dla kontrahentów zagranicznych muszą zawierać takie same dane, co faktury wystawiane w obrocie krajowym. Odróżniają je od dokumentów wystawianych dla krajowych kontrahentów:

- numer VAT UE sprzedawcy i nabywcy,
- wyrazy „odwrotne obciążenie”,
- możliwość nieumieszczenia na fakturze kwot wszelkich rabatów, stawki podatku, sumy wartości sprzedaży netto i kwoty podatku od tej sumy,
- brak NIP nabywcy z kraju trzeciego.

O tym, że w podobnych przypadkach podatnik zwolniony z opodatkowania ma obowiązek wystawienia faktury a nie rachunku, świadczy również wyjaśnienie Ministerstwa Finansów zawarte w podręczniku KSeF 2.0 cz. II „Wystawianie i otrzymywanie faktur w KSeF”:

„(...) należy stwierdzić, że do wystawienia faktury zobowiązani są, co do zasady, wszyscy podatnicy podatku od towarów i usług, zarówno podatnicy czynni, jak i zwolnieni, wykonujący działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy. Faktury są dokumentami potwierdzającymi wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu. W ustawie przewidziano pewne wyjątki, gdy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. Dotyczy to dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 ustawy lub wydanych do ustawy przepisów wykonawczych. W takim przypadku tzw. podatnik zwolniony nie musi wystawić faktury, chyba że nabywca tego zażąda. (...)

Tożsamy sposób postępowania będzie stosował podatnik zwolniony, który z własnej woli dla innych celów będzie dokumentował daną czynność zwolnioną. Wtedy zawsze tym dokumentem będzie faktura, ponieważ rachunek nie stanowi ekwiwalentu faktury, a jego wystawienie nie zwalnia z obowiązku wystawienia faktury. Podatnicy podatku VAT, także

zwolnieni, podlegają pod zasady ustawy, więc skoro ustawa określa sposób dokumentowania czynności fakturą, to podatnik zwolniony wystawia w takim przypadku ten dokument, który odpowiednio od 1 lutego/1 kwietnia 2026 r. zasadniczo podlega wystawieniu przy użyciu KSeF (...).”

Podkreślenia wymaga fakt, iż czynności podlegające opodatkowaniu w innym państwie członkowskim przez zagranicznych nabywców powinny być dokumentowane fakturami, na co wprost wskazuje art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy. Rachunek natomiast można wystawić wtedy, gdy obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ustawy.



Pełna obsługa KSeF w programie
DRUKI Gofin – już dostępna!

Warto również zacytować pismo Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 26 stycznia 2026 r., nr PT7.8165.6.2026.46, w którym wskazał, iż:

„(...) W ustawie o VAT przewidziano pewne wyjątki, gdy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. Dotyczy to dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 ustawy lub wydanych do ustawy przepisów wykonawczych. W takim przypadku tzw. podatnik zwolniony nie musi wystawić faktury, chyba że nabywca tego zażąda. (...)”

Jeśli jednak podatnik wystawi dokument, to dokumentem tym powinna być faktura, gdyż stanowi udokumentowanie czynności podlegającej opodatkowaniu VAT zgodnie ze wskazaną już wyżej argumentacją.

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

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

Podatnicy podatku VAT, także zwolnieni, podlegają pod zasady ustawy o VAT, więc skoro ustawa o VAT określa sposób dokumentowania czynności fakturą, to podatnik zwolniony wystawia w takim przypadku ten dokument, który odpowiednio od 1 lutego/1 kwietnia 2026 r. będzie zasadniczo podlegał wystawieniu przy użyciu KSeF.

Dotyczy to także tzw. faktur uproszczonych, które od 1 lutego 2026 r. będzie można wystawić w KSeF. Temu celowi służy nowelizacja rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur, gdzie wprowadzono obowiązek podawania NIP przez wystawcę faktury uproszczonej w przypadku gdy podlega ona wystawieniu w KSeF. (...)

W zakresie wskazania przesłanek wystawienia rachunku na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa, rachunki mogą być wystawione:

- w przypadku konieczności udokumentowania czynności nie podlegających opodatkowaniu VAT, m.in. wskazanych w art. 6 ustawy o VAT,
- czynności wykonywanych przez podmioty nie działające w charakterze podatnika,
- przez rolników ryczałtowych zwolnionych z obowiązku wystawiania faktur na podstawie art. 117 ustawy o VAT (...).”

Reasumując

Polski usługodawca, zwolniony z opodatkowania, czynności podlegające opodatkowaniu w innym państwie UE przez ich nabywcę, powinien udokumentować fakturą, którą od 1 kwietnia 2026 r. należy obowiązkowo wystawić przy użyciu KSeF.

2. Sposób rozliczenia WNT przed dokonaniem rejestracji VAT UE

Jestem zarejestrowanym, czynnym podatnikiem VAT i nabyłem towary od dostawcy z Włoch. Czy w sytuacji, gdy nie posiadam numeru VAT UE, ciąży na mnie obowiązek rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (WNT)? Czy mam prawo do doliczenia podatku naliczonego z tego tytułu?

Definicja wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów została zawarta w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, przez podlegające opodatkowaniu WNT rozumie się nabycie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, jeżeli w wyniku dostawy towary te są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu. Transport ten może być realizowany przez dostawcę, nabywcę albo na ich rzecz.

Z wewnątrzwspólnotowym nabyciem mamy do czynienia wówczas, gdy spełnione są określone warunki. Po pierwsze, nabywcą towarów jest:

- 1) podatnik podatku VAT w rozumieniu art. 15 ustawy o VAT lub podatnik podatku od wartości dodanej z innego państwa członkowskiego (tzw. podatnik unijny), a nabywane towary mają służyć prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, albo
- 2) osoba prawna niebędąca podatnikiem

– z zastrzeżeniem art. 10 ustawy.

Drugim warunkiem jest to, aby dostawca towarów był podatnikiem podatku VAT lub podatku od wartości dodanej.

Ustawa przewiduje jednocześnie szeroki katalog sytuacji, w których WNT nie powstaje, co oznacza, że nabycie towarów przez polski podmiot od kontrahenta z innego państwa UE nie rodzi obowiązku opodatkowania ani wykazania transakcji w deklaracji podatkowej. Przykłady takich przypadków zostały wskazane w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy. Dotyczą one m.in. nabycia towarów przez podmioty, którym nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, rolników ryczałtowych dokonujących zakupów na potrzeby działalności rolniczej, podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 ustawy, a także osoby prawne niebędące podatnikami. Są to wyłączenia o charakterze podmiotowym, uzależnione od łącznej wartości dokonanych nabyć.

Limit wartości WNT, którego nieprzekroczenie uprawnia do skorzystania z wyłączenia z opodatkowania, wynosi 50.000 zł. Przy ustalaniu tej kwoty nie uwzględnia się zapłaconego podatku od wartości dodanej, nabycia nowych środków transportu oraz wyrobów akcyzowych. Wyłączenie to ma zastosowanie pod warunkiem, że całkowita wartość WNT na terytorium kraju nie przekroczyła również w poprzednim roku podatkowym kwoty 50.000 zł (art. 10 ust. 2 ustawy o VAT).

Niezależnie od kwestii formalnej rejestracji do celów transakcji wewnątrzwspólnotowych należy podkreślić, że jeżeli nabywcą jest polski czynny podatnik VAT, a dostawcą podatnik podatku od wartości dodanej z innego państwa członkowskiego, to opodatkowane WNT występuje na terytorium Polski. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, jeżeli podatnik dokonujący WNT nie podał numeru identyfikacji podatkowej poprzedzonego kodem PL (zgodnie z art. 97 ust. 10 ustawy), uznaje się, że WNT zostało dokonane na terytorium kraju. Pociąga to za sobą wszystkie konsekwencje podatkowe, w tym obowiązek ujęcia transakcji w ewidencjach VAT oraz w informacji podsumowującej. Brak rejestracji jako podatnik VAT UE nie pozbawia jednak podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu WNT. Rejestracja do transakcji wewnątrzwspólnotowych nie stanowi bowiem warunku koniecznego dla skorzystania z prawa do odliczenia.

Warunki zastosowania 0% stawki VAT przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów (WDT) określa art. 42 ustawy o VAT. Zgodnie z ust. 1 pkt 1 tego przepisu, aby dostawca

mógł zastosować 0% stawkę, konieczne jest nie tylko dokonanie dostawy na rzecz nabywcy posiadającego ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzspółnotowych, lecz także podanie tego numeru przez nabywcę dostawcy. W praktyce oznacza to, że należy zweryfikować, czy zagraniczny kontrahent opodatkował transakcję według swojej krajowej stawki VAT, czy też zastosował zwolnienie bądź 0% stawkę. Jeżeli z powodu braku numeru VAT UE polskiego nabywcy dostawca obciążył fakturę swoim krajowym podatkiem VAT, wówczas nabywca będzie zobowiązany do rozliczenia WNT, przyjmując jako podstawę opodatkowania kwotę brutto wskazaną na fakturze.

Nie ma zatem przeszkód, aby podatnik prowadzący działalność gospodarczą rozliczył WNT w Polsce, wykazując podatek należny oraz jednocześnie odliczając podatek naliczony. Powinien on jednak złożyć formularz VAT-R i poinformować właściwy organ podatkowy o zamiarze dokonywania transakcji wewnątrzspółnotowych. Co do zasady zgłoszenia tego należało dokonać przed przeprowadzeniem pierwszej takiej transakcji. Jeżeli obowiązek ten nie został dopełniony, podatnik powinien niezwłocznie dokonać rejestracji.

Zgodnie z art. 81 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633), podatnik lub płatnik, który wbrew obowiązkowi nie złoży w terminie zgłoszenia identyfikacyjnego, nie dokona jego aktualizacji albo poda w nim dane niezgodne ze stanem faktycznym bądź niepełne, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Grzywna może zostać wymierzona w wysokości od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności minimalnego wynagrodzenia. Ostateczna wysokość kary zależy od okoliczności konkretnej sprawy oraz sytuacji osobistej sprawcy, w tym jego sytuacji rodzinnej, majątkowej, dochodów oraz możliwości zarobkowych.

Odpowiedzialności karnej skarbowej można uniknąć poprzez złożenie tzw. czynnego żalu.

Reasumując

Obowiązek rozliczenia WNT powstaje również wówczas, gdy polski podatnik nie dokonał rejestracji do celów transakcji wewnątrzspółnotowych. Niedopełnienie formalności rejestracyjnych nie zwalnia z konieczności opodatkowania nabycia ani nie pozbawia prawa do odliczenia podatku naliczonego. Należy jednak pamiętać o obowiązku rejestracji VAT UE, gdyż jego niedopełnienie może skutkować nałożeniem kary grzywny.

3. Sprzedaż towarów transportowanych przez nabywcę do Irlandii

Prowadzę jednoosobową działalność gospodarczą i korzystam ze zwolnienia z VAT z uwagi na wartość sprzedaży. Dokonałem sprzedaży towarów na rzecz osoby fizycznej z Irlandii, niebędącej podatnikiem. Towary zostały przetransportowane do Irlandii przez kuriera, którego zamówił nabywca. W jaki sposób rozliczyć tę transakcję? Czy muszę zarejestrować się w Irlandii dla celów VAT?

Na wstępie wyjaśnimy, że na podstawie protokołu irlandzkiego Irlandia Północna podlega zharmonizowanym unijnym przepisom o VAT w zakresie towarów. Oznacza to, że dostawa towarów do tego państwa oraz ich zakup z tego terytorium, traktowane są jako transakcje wewnątrzspółnotowe.

Z uwagi na to, że nabywcą towarów sprzedawanych przez polską firmę jest osoba fizyczna z Irlandii, nie można mówić o WDT. Należy przeanalizować, czy nie mamy do czynienia z WSTO.

W myśl art. 2 pkt 22a ustawy o VAT wewnątrzspółnotowa sprzedaż towarów na odległość to dostawa 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) 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).

WSTO wystąpi tylko wtedy, gdy transakcja będzie dokonana na rzecz osoby niebędącej podatnikiem VAT (konsumenta), albo na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT.

W art. 22 ust. 1 pkt 1a ustawy wskazano, że miejscem dostawy towarów w przypadku WSTO jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu.

Jedno z odstępstw od powyższej reguły zostało uregulowane w art. 22a ust. 1 ustawy. Przepis ten wymienia warunki, jakie muszą być spełnione łącznie, aby wykluczyć zastosowanie zasady opodatkowania WSTO w miejscu zakończenia transportu towarów. Zgodnie z tym przepisem opodatkowanie WSTO nie ma zastosowania w przypadku, gdy:

- 1) dostawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, 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).

Po spełnieniu ww. warunków dostawa opodatkowana jest w kraju dostawcy, czyli w Polsce.

	Łączna wartość WSTO i usług TBE	
	<= 42.000 zł	> 42.000 zł
Miejsce opodatkowania transakcji	Polska	Państwo UE, gdzie zakończył się transport towarów

Warto również dodać, że w przypadku dostawy towarów używanych opodatkowanych VAT w procedurze VAT marża nie ma zastosowania szczególna metoda identyfikacji miejsca opodatkowania WSTO, w konsekwencji nie można opodatkować dostaw w Polsce ze względu na wartość dostarczanych towarów (art. 22 ust. 1a ustawy). Dostawy takie nie podlegają opodatkowaniu w procedurze OSS.

Dostawa na rzecz unijnych niepodatników oraz podatników, którzy nie mają obowiązku rozliczania WNT, będzie stanowiła WSTO, które polski dostawca może rozliczać poprzez OSS. Jednak do momentu, w którym wartość WSTO oraz usług TBS nie przekroczy limitu 42.000 zł, dostawy, o których mowa będą opodatkowane w Polsce. Przy czym, w sytuacji gdy polski dostawca korzysta ze zwolnienia podmiotowego, dostawy towarów nie będą obciążone podatkiem VAT.

Wróćmy jednak do pytania Czytelnika, który wskazał, że towary są transportowane do Irlandii za pośrednictwem kuriera, którego zamówił nabywca. Z art. 2 pkt 22a ustawy wynika, że WSTO to dostawa 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. Nie każdy przypadek transportu czy dostawy towarów spełnia przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie transakcji jako WSTO. Aby możliwe było uznanie sprzedaży za wewnątrzwspólnotową sprzedaż towarów na odległość, sprzedawca musi brać udział w organizacji transportu – **bezpośrednio albo pośrednio**. Oznacza to, że jego rola nie może ograniczać się wyłącznie do wydania towaru, lecz musi on w określony sposób uczestniczyć w procesie jego dostarczenia do nabywcy. Przyjmuje się, że sprzedawca uczestniczy pośrednio w dostawie w szczególności wtedy, gdy:

- zleca realizację dostawy lub transportu sprzedawanych towarów podmiotowi trzeciemu, np. firmie kurierskiej lub przewoźnikowi,
- ponosi w całości albo w części odpowiedzialność za dostarczenie towaru do nabywcy przez podmiot trzeci,
- nie organizuje transportu osobiście, jednak wystawia nabywcy fakturę obejmującą koszty wysyłki lub transportu oraz pobiera z tego tytułu należność, mimo że faktyczną realizacją przewozu zajmuje się inny podmiot,
- promuje lub rekomenduje nabywcy usługi konkretnego podmiotu odpowiedzialnego za transport bądź dostawę towarów albo umożliwia kupującemu nawiązanie kontaktu z takim podmiotem w celu zorganizowania przewozu.

Jednocześnie należy uwzględnić regulację zawartą w art. 5a 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.), zgodnie z którą towarów nie uznaje się za wysłane lub przetransportowane przez dostawcę lub na jego rzecz w sytuacji, gdy nabywca samodzielnie organizuje transport tych towarów albo zleca jego realizację osobie trzeciej, a dostawca nie uczestniczy ani bezpośrednio, ani pośrednio w organizowaniu lub wspieraniu organizacji wysyłki czy transportu tych towarów.

Oznacza to, że jeżeli kupujący całkowicie przejmuje inicjatywę w zakresie organizacji przewozu, a sprzedawca nie bierze udziału w żadnym etapie jego planowania ani realizacji, wówczas warunek dotyczący transportu w ramach WSTO nie zostaje spełniony. W takiej sytuacji uznajemy, że jest to klasyczna dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych, dla której miejsce opodatkowania ustala się w oparciu o art. 22 ust. 1 pkt 1 ustawy, czyli jest to miejsce, w którym towary znajdują się w momencie rozpoczęcia ich transportu lub wysyłki. W rozpatrywanej przez nas sprawie, będzie to terytorium Polski.

Reasumując

Dostawa towarów opisana przez Czytelnika opodatkowana jest w Polsce. Z uwagi na to, że Czytelnik korzysta ze zwolnienia podmiotowego, to transakcja nie zostanie obciążona podatkiem VAT.

E. PORADY I KOMENTARZE

XII. SYSTEM KAUCYJNY – OBOWIĄZEK ROZLICZENIA I ZAPŁATY PODATKU VAT

Od 1 października 2025 r. wprowadzony został tzw. system kaucyjny. Polega on na pobieraniu opłaty (kaucji) przy sprzedaży napojów w określonych opakowaniach, która jest oddawana w momencie zwrotu tych opakowań. System kaucyjny obejmuje jednorazowe butelki z tworzyw sztucznych o pojemności do 3 litrów, puszki metalowe o pojemności do 1 litra i butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra.

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje jest obowiązany do odpowiedniego rozliczania VAT, gdy opakowanie lub odpad opakowaniowy nie zostaną zwrócone do systemu. Natomiast podmiot reprezentujący pełni rolę płatnika z tytułu podatku VAT wynikającego z pobranych kwot kaucji od opakowań lub odpadów opakowaniowych niezwróconych w trakcie roku podatkowego.

Uwaga



Pobrana kaucja na każdym etapie obrotu w łańcuchu dostaw nie jest opodatkowana podatkiem VAT. Obowiązek rozliczenia VAT powstaje wyłącznie w odniesieniu do niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym. Szczegółowe wytyczne dotyczące rozliczania VAT w związku z wprowadzeniem systemu kaucyjnego zawierają objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów z dnia 29 sierpnia 2025 r.

1. Podmiot wprowadzający zobowiązany do podwyższenia podstawy opodatkowania

Na podstawie art. 29a ust. 12c ustawy o VAT w przypadku niezwrócenia do podmiotu reprezentującego opakowania lub odpadu opakowaniowego objętych systemem kaucyjnym, wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje podwyższa podstawę opodatkowania na ostatni dzień roku o różnicę w wartości kaucji wynikającą z wprowadzonych przez niego do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym a opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku. Kwota tej różnicy zawiera kwotę podatku. Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje jest obowiązany do podwyższenia podstawy opodatkowania w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji.

Zasadniczo wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje rozlicza wartość niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym w deklaracji składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, w którym powstała różnica pomiędzy liczbą opakowań wprowadzonych do obrotu a liczbą opakowań lub odpadów opakowaniowych zwróconych w tym roku do podmiotu reprezentującego. W przypadku podatników:

- rozliczających się w okresach miesięcznych rozliczenie następuje w deklaracji za styczeń składanej do 25 lutego następnego roku,
- w przypadku podatników rozliczających się w okresach kwartalnych rozliczenie dokonywane jest w deklaracji składanej za pierwszy kwartał roku składanej do 25 kwietnia następnego roku.

Uwaga



W 2026 r. przesunięto obowiązek rozliczenia VAT od kaucji za niezwrócone opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym o jeden miesiąc dla podatników rozliczających się w okresach miesięcznych. Zatem pierwszego rozliczenia dotyczącego 2025 r. należy dokonać w deklaracji za luty 2026 r. (składanej do 25 marca 2026 r.). Zmiana nie dotyczy podatników rozliczających się w okresach kwartalnych.

Przykład

Załóżmy, że wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje (rozliczający VAT miesięcznie) w 2026 r. sprzedał 1.000 sztuk napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, które były opodatkowane podstawową 23% stawką VAT. Kaucja za opakowanie wynosiła 0,50 zł. Zatem łączna wartość kaucji za 1.000 sztuk sprzedanych napojów wyniosła 500 zł. Na dzień 31 grudnia 2026 r. podmiot reprezentujący na podstawie prowadzonych ewidencji ustalił, że nie zostało zwróconych 100 sztuk odpadów powstałych z opakowań. Wartość niezwróconej kaucji w trakcie roku wynosi 50 zł.

Z ewidencji wynika, że oddanych zostało 900 sztuk odpadów opakowaniowych ($900 \text{ sztuk} \times 0,50 \text{ zł} = 450 \text{ zł}$). W związku z tym niezwrócona kwota kaucji w wysokości 50 zł stanowi kwotę brutto za niezwrócone odpady opakowaniowe ($100 \text{ sztuk} \times 0,50 \text{ zł} = 50 \text{ zł}$).

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje podwyższa w JPK_VAT składanym za pierwszy okres rozliczeniowy kolejnego roku podstawę opodatkowania oraz zwiększa należny podatek VAT od niezwróconej kaucji (w przypadku podatników rozliczających się w okresach kwartalnych dane ewidencyjne dotyczące rozliczenia niezwróconej kaucji wykazuje się w 3 miesiącu kwartału razem z częścią deklaracyjną). Sposób prawidłowego wypełniania JPK_VAT omówiono w dalszej części artykułu.

Poza tym, w sytuacji gdy w danym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje jest mniejsza niż wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego, wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje uwzględnia tę różnicę przy ustaleniu podstawy opodatkowania dla:

- 1) kolejnego roku albo
- 2) lat następujących po kolejnym roku, jeżeli w kolejnym roku wartość kaucji wynikająca z opakowań objętych systemem kaucyjnym wprowadzonych do obrotu przez wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje jest mniejsza niż łączna wartość kaucji wynikająca z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego oraz wartość różnicy wynikającej z roku poprzedniego (art. 29a ust. 12d ustawy o VAT).

2. Podmiot reprezentujący jako płatnik VAT

Zgodnie z art. 17b ustawy o VAT podmiot reprezentujący, który zawarł umowy z wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje, jest płatnikiem podatku VAT od kaucji

pobranym przez tych wprowadzających za opakowania objęte systemem kaucyjnym, które nie zostały zwrócone w tym systemie. Podmiot reprezentujący jest obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania kwot podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego za okres roku, **w terminie do ostatniego dnia pierwszego miesiąca następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji** wynikającą z wprowadzonych do obrotu w danym roku opakowań objętych systemem kaucyjnym i z opakowań lub odpadów opakowaniowych objętych tym systemem zwróconych do podmiotu reprezentującego w danym roku (art. 103 ust. 5da ustawy o VAT).

Uwaga



Płatnik, o którym mowa w art. 17b ustawy o VAT (podmiot reprezentujący) jest obowiązany do obliczenia i wpłacenia kwoty podatku za 2025 r. w terminie do dnia 28 lutego 2026 r. Podmiot reprezentujący dokonuje płatności podatku VAT na mikrorachunek wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje.

Przykład

Wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje w 2026 r. sprzedał 1.000 sztuk napojów w opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, które były opodatkowane podstawową 23% stawką VAT. Wartość kaucji za każde sprzedane opakowanie wynosiła 0,50 zł. Łączna wartość kaucji za 1.000 sztuk sprzedanych napojów wyniosła 500 zł. Na dzień 31 grudnia 2026 r. podmiot reprezentujący na podstawie prowadzonych ewidencji, w tym uwzględniających rozliczenia z innymi podmiotami reprezentującymi, ustalił, że nie zostało zwróconych 200 sztuk opakowań, w związku z czym posiada niezwróconą kwotę kaucji w wysokości 100 zł. Kwota 100 zł stanowiła kwotę brutto za niezwrócone odpady opakowaniowe ($200 \text{ sztuk} \times 0,50 \text{ zł} = 100 \text{ zł}$). Podmiot reprezentujący od kwoty 100 zł obliczył należny podatek VAT, który wyniósł 18,70 zł i następnie wyliczony podatek VAT wpłacił do właściwego organu podatkowego w terminie do 31 stycznia 2027 r. na mikrorachunek przypisany do wprowadzającego produkty w opakowaniach na napoje.

Źródło: Objasnienia podatkowe MF z dnia 29 sierpnia 2025 r.

3. Ewidencja elektroniczna niezbędna do rozliczenia VAT

Zarówno wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot reprezentujący są obowiązani do prowadzenia ewidencji w postaci elektronicznej zawierającej dane niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, w tym o wprowadzonych do obrotu opakowaniach objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań, o ich liczbie i wartości pobranej kaucji w danym roku oraz o zwróconych opakowaniach i odpadach opakowaniowych objętych systemem kaucyjnym, z podziałem na rodzaje tych opakowań lub odpadów opakowaniowych, o ich liczbie i wartości zwróconej kaucji w danym roku. Ewidencja podmiotu reprezentującego jest prowadzona z podziałem na wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje.

Ewidencję tę zarówno wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje oraz podmiot reprezentujący muszą:

- udostępniać drogą elektroniczną na każde żądanie organu podatkowego,

- przechowywać przez okres 5 lat od zakończenia roku, w rozliczeniu za który ustalono podstawę opodatkowania wynikającą z różnicy między wartością pobranej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym wprowadzone do obrotu w danym roku a wartością zwróconej kaucji za opakowania lub odpady opakowaniowe objęte systemem kaucyjnym w danym roku.

Powyższe zostało uregulowane w art. 109 ust. 11ia–11ic ustawy o VAT.

4. Prawidłowe wypełnianie JPK_VAT przez podmiot wprowadzający

Wypełniając JPK_VAT z deklaracją (JPK_V7M(3)/V7K(3)) podmiot wprowadzający powinien:

- wykazać zwiększenie podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego z tytułu niezwróconej kaucji w pozycji przewidzianej dla tej stawki podatku,
- podać wysokość podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegającą wpłacie przez podmiot reprezentujący, który zawarł umowy z wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje – w polu K_360 (w części ewidencyjnej w zakresie VAT należnego) oraz odpowiednio w polu P_360 (w części deklaracyjnej w zakresie rozliczenia podatku należnego),
- pomniejszyć wysokość podatku należnego wykazaną w części deklaracyjnej w polu P_38 o kwotę z pola P_360 (kwota podlegająca wpłacie przez płatnika z tytułu kaucji nie zwiększy zatem zobowiązania podatnika wprowadzającego, który ma obowiązek wykazać kaucję w swoim rozliczeniu).

Z objaśnień do JPK_VAT z deklaracją wynika, że podatnicy ujmują w ewidencji wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość podatku należnego w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku zgodnie z zapisami ewidencji prowadzonej dla celów systemu kaucyjnego (o której mowa w art. 109 ust. 11ia ustawy o VAT) oraz dane podmiotów reprezentujących odpowiedzialnych za wpłatę podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym. Dane te ujmuje się na podstawie dowodu wewnętrznego (z oznaczeniem „WEW”), podając w polu z numerem dowodu – nazwę „SYSTEM KAUCYJNY”, a w polu z numerem, za pomocą którego nabywca, dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, i w polu z imieniem i nazwiskiem lub nazwą nabywcy, dostawcy lub usługodawcy – odpowiednie dane tych podmiotów reprezentujących.

Zatem wypełniając wzór JPK_VAT z deklaracją, który został udostępniony w programie DRUKI Gofin, w części ewidencyjnej w zakresie VAT należnego dla JPK_V7M/V7K podmiot wprowadzający rozliczający podatek VAT od niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym powinien:

- w polu „NIP kontrahenta”/„Nazwa kontrahenta” wpisać odpowiednio NIP i dane podmiotu reprezentującego,
- w polu „Dowód sprzedaży” wpisać nazwę „SYSTEM KAUCYJNY”,
- w polu „Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w KSeF” zaznaczyć „DI – Dowód inny niż faktura”,
- w polu „Typ dokumentu” zaznaczyć „WEW – Dowód wewnętrzny”,
- w polu K_360 określonym jako „Niezwrócona kaucja za produkty w opakowaniach – system kaucyjny” wykazać VAT należny od niezwróconej kaucji,
- w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednich stawek VAT wykazać wartość podstawy opodatkowania oraz podatek VAT (pozycje od K_15 do K_20).

F. VAT OD PODSTAW

XIII. ROZLICZENIE ULGI NA ZŁE DŁUGI PRZEZ PODATNIKA STOSUJĄCEGO METODĘ KASOWĄ

Czy mały podatnik rozliczający podatek VAT metodą kasową jest uprawniony do skorzystania z tzw. ulgi na złe długi w sytuacji, gdy jego kontrahent, niebędący czynnym podatnikiem VAT, nie uregulował należności za fakturę?

1. Moment powstania obowiązku podatkowego u małych podatników rozliczających VAT metodą kasową

Podmiot uznany za małego podatnika w świetle art. 2 pkt 25 ustawy o VAT ma prawo korzystać z tzw. metody kasowej rozliczania VAT. W takiej sytuacji na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje:

- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz czynnego podatnika VAT,
- z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu, który nie jest czynnym podatnikiem VAT

– po uprzednim zawiadomieniu na piśmie naczelnika urzędu skarbowego w terminie do końca miesiąca poprzedzającego okres, za który będzie stosował tę metodę.

Otrzymanie zapłaty w części powoduje powstanie obowiązku podatkowego w tej części. Mały podatnik, którzy wybrali metodę kasową, składają w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale (z pewnymi wyjątkami, które tu pomijamy).

Dla Prenumeratorów GOFIN



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

Przykład

Podmiot rozliczający podatek VAT metodą kasową w dniu 20 lutego 2026 r. dokonał sprzedaży krzesel biurowych czynnemu podatnikowi VAT. Transakcja została udokumentowana fakturą zawierającą wyrazy „metoda kasowa” na łączną wartość brutto 5.000 zł. Zgodnie z umową zapłata powinna być nastąpić na rachunek podatnika do dnia 5 marca 2026 r. W dniu 26 lutego br. na konto podatnika wpłynęła tylko część należności w wysokości 2.000 zł. Obowiązek podatkowy w stosunku do tej części zapłaty powstał w dniu jej otrzymania, czyli 26 lutego br., natomiast w odniesieniu do pozostałej niezapłaconej części należności, obowiązek podatkowy powstanie dopiero z chwilą jej uregulowania przez nabywcę.

Przykład

Mały podatnik rozliczający podatek VAT metodą kasową, w dniu 20 lutego 2026 r. dokonał sprzedaży towarów na rzecz osoby fizycznej niebędącej czynnym podatnikiem VAT. Jeżeli do dnia 19 sierpnia 2026 r. ww. osoba fizyczna nie dokona zapłaty należności podatnik będzie zobowiązany do wykazania obowiązku podatkowego w deklaracji za III kwartał 2026 r. (za okres, w którym upłynął 180. dzień od dnia wydania towaru).

2. Ulga na złe długi u wierzyciela – stanowisko organu podatkowego

Z przepisów ustawy o VAT wynika, że podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Korekta dotyczy również podstawy opodatkowania i kwoty podatku przypadającej na część kwoty wierzytelności, której nieściągalność została uprawdopodobniona.

Nieściągalność wierzytelności – stosownie do zapisu art. 89a ust. 1a ustawy o VAT – uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie w ciągu 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Podatnik (wierzyciel) – na podstawie art. 89a ust. 2 ustawy – ma prawo skorzystać z tzw. ulgi na złe długi w przypadku, gdy spełnione są następujące warunki:

- wierzyciel jest podatnikiem zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny, na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje ww. korekty,
- od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 3 lata, licząc od końca roku, w którym została wystawiona.

W przypadku dostawy towaru lub świadczenia usług dokonanych na rzecz podmiotu innego niż podatnik, o którym mowa w art. 15 ust. 1, zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, czyli na rzecz konsumenta lub podatnika zwolnionego z VAT, w myśl art. 89a ust. 2a ustawy o VAT korekta, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy o VAT, może zostać dokonana, jeżeli:

- wierzytelność została potwierdzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub
- wierzytelność została wpisana do rejestru długów prowadzonego na poziomie krajowym, lub
- wobec dłużnika ogłoszono upadłość konsumencką na podstawie odrębnych przepisów.

Korekty takiej można dokonać pod warunkiem, że do dnia złożenia przez niego deklaracji za ten okres rozliczeniowy, należność nie została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie. W przypadku, gdy po skorzystaniu przez wierzyciela z ulgi na złe długi należność zostanie uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, będzie on miał obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania i podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Problem przedstawiony w pytaniu dotyczy możliwości skorzystania z tzw. ulgi na złe długi przez małego podatnika, który rozlicza się metodą kasową i dokonuje sprzedaży na rzecz

podmiotu, który nie jest czynnym podatnikiem VAT. W takim przypadku (gdy podatnik nie otrzymał zapłaty należności z faktury) prawo do korekty w ramach ulgi na złe długi jest możliwe do realizacji dopiero w rozliczeniu za okres, w którym powstanie obowiązek podatkowy, tj. w deklaracji podatkowej za okres, w którym upłynął 180. dzień od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (o ile oczywiście zostaną spełnione warunki wynikające z art. 89a ust. 2 i 2a ustawy o VAT).

Podobnie wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 30 stycznia 2026 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.882.2025.1.AA, tj.:

„(...) W przypadku małego podatnika, który rozlicza się metodą kasową i dokonuje sprzedaży na rzecz podmiotu innego niż podatnik będący zarejestrowanym, korekta podatku należnego z tytułu »ulgi na złe długi«, może być zastosowana nie wcześniej niż w okresie rozliczeniowym, w którym wykazany zostanie podatek należny z tytułu dokonanej dostawy towarów lub usług. Czyli w opisanym przez Państwa przypadku (nie otrzymają Państwo płatności od wybranych ubezpieczycieli Klientów innych niż podatnik) – w okresie, w którym przypada 180 dzień od wykonania usługi.

W opisie sprawy wskazali Państwo, że są Państwo czynnym podatnikiem VAT, nie planują Państwo zbywać przedmiotowej wierzytelności, jak również nie upłynie 3 letni okres od daty wystawienia faktury, licząc od końca roku, w którym zostanie wystawiona. Ponadto wskazali Państwo, że upłynie 90 dniowy termin uprawdopodobniająco nieściągalności wierzytelności.

Zatem (...) należy stwierdzić, że w okolicznościach przedstawionych w opisie sprawy, Państwo – jako wierzyciel – będą uprawnieni do dokonania korekty podatku należnego na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy z tytułu nieuregulowanych przez TU wierzytelności w powiązaniu z art. 90 Dyrektywy (podkreślenie redakcji) (...).”

➤ Planowane zmiany



Warto zaznaczyć, że z projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (nr druku UD314) wynika, że planuje się doprecyzowanie przepisów w zakresie korzystania z tzw. ulgi na złe długi, tj. przez małych podatników rozliczających się metodą kasową, dokonujących sprzedaży na rzecz podmiotów innych niż czynni podatnicy VAT, w sytuacji, gdy uprawdopodobnienie nieściągalności wierzytelności następuje przed powstaniem obowiązku podatkowego (poprzez dodanie w art. 89a ust. 3a ustawy).

W treści uzasadnienia do projektu ww. ustawy czytamy:

„(...) W tym przypadku obowiązek podatkowy u małego podatnika powstaje potencjalnie w terminie 180 dni, natomiast termin skorzystania z ulgi na złe długi wynosi 90 dni. W konsekwencji może dojść do sytuacji, gdzie MP będzie chciał skorzystać z ulgi na złe długi przed terminem powstania z tytułu tej dostawy obowiązku podatkowego.

Zmiany doprecyzowują sposób korzystania z tej ulgi poprzez wskazanie, że korekta podatku należnego z tytułu ulgi na złe długi może nastąpić nie wcześniej niż w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy czyli z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podmiotu innego niż podatnik, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny (podkreślenie redakcji) (...).”

Powyższe zmiany mają wejść w życie z dniem 1 lipca 2026 r.

G. WZORY PISM I FORMULARZY

XIV. FORMULARZ VAT-8 – ROZLICZENIE WNT, IMPORTU USŁUG I NABYCIA TOWARÓW NA TERYTORIUM RP

Deklarację VAT-8 składają podatnicy inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu ustawy o VAT – zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy zadeklarowali w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, że będą dokonywać wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.

Uwaga



Obowiązek składania deklaracji VAT-8 mają podatnicy, którzy nie są obowiązani do składania deklaracji JPK_V7M/V7K, ale dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i u których wartość tego nabycia przekroczyła kwotę 50.000 zł, lub – w sytuacji, gdy wartość ta nie przekroczyła ww. kwoty – podjęli decyzję o opodatkowaniu tego nabycia, co potwierdzili stosownym zawiadomieniem złożonym w urzędzie skarbowym.

Deklarację VAT-8 składają zatem:

- 1) rolnicy ryczałtowi,
- 2) podatnicy, którzy wykonują jedynie czynności inne niż opodatkowane podatkiem VAT i którym nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług,
- 3) podatnicy zwolnieni od podatku ze względu na osiągniętą wartość sprzedaży,
- 4) osoby prawne, które nie są podatnikami

– którzy dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i u których wartość tego nabycia przekroczyła kwotę 50.000 zł, lub – w sytuacji, gdy wartość tego nabycia nie przekroczyła ww. kwoty ani w trakcie bieżącego ani poprzedniego roku podatkowego – podjęli decyzję o opodatkowaniu tych transakcji.

Oprócz WNT w deklaracji VAT-8 deklarowane są także (o ile wystąpią):

- import usług, tj.: zakup usług od podmiotu zagranicznego, z tytułu którego podatek rozlicza nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT),
- zakup towarów na terytorium kraju od podmiotu zagranicznego, gdy VAT rozlicza nabywca (art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT).

Podatnicy zobowiązani do składania deklaracji VAT-8 za okresy miesięczne przekazują ją w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu.

Mocą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2025 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług od podmiotów innych niż zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni (Dz. U. poz. 131) określono nowe wzory deklaracji VAT-8 i VAT-9M. Wzór formularza VAT-8 określa załącznik nr 1 do rozporządzenia.

Zmiana ww. wzorów deklaracji w porównaniu do poprzednio obowiązujących polega m.in. na zamieszczeniu pouczenia, że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego również na członka grupy VAT. Zobowiązaniem z tytułu należności pieniężnej wynikającej z deklaracji lub zeznania złożonych przez grupę VAT jest bowiem członek grupy VAT, ale stosowanie egzekucji administracyjnej do należności pieniężnych dotyczących grupy VAT uzależnione zostało od zamieszczenia w deklaracji lub zeznaniu pouczenia,

że stanowią one podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego odpowiednio również na członka grupy VAT. W związku z powyższym konieczne było dostosowanie pouczenia zawartego we wzorach ww. deklaracji.

Ponadto w związku ze zmianami w przepisach, w zakresie tzw. pakietu paliwowego w VAT, zaistniała konieczność, aby we wzorze VAT-8 zostało usunięte odwołanie do art. 103 ust. 5b ustawy o VAT (uchylonego z dniem 13 lutego 2023 r.) oraz wprowadzone odwołanie do art. 103 ust. 5ac tej ustawy (obowiązującego od 28 grudnia 2021 r. – przepis ten określa nowy termin płatności podatku dla przypadku, gdy 5-dniowy termin płatności podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw, określony zgodnie z art. 103 ust. 5a, przypadnie na dzień wcześniejszy niż dzień wystawienia faktury).

Należy pamiętać, że deklarację VAT-8 składa się bez względu na to, czy w danym miesiącu powstał obowiązek podatkowy z tytułu zdarzeń gospodarczych, które obejmuje ten formularz.

Pamiętajmy, że podatnik składający deklarację VAT-8 nie ma prawa do odliczania VAT naliczonego, dlatego wzór deklaracji ogranicza się do wskazania niektórych czynności podlegających opodatkowaniu i kwoty VAT należnego.

Poszczególne pozycje deklaracji zaokrąglą się do pełnych złotych w ten sposób, że kwoty wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a kwoty wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych.

W części C deklaracji VAT-8 podatnik wpisuje odpowiednio w:

- poz. 10 i 11 – wartość netto wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów i podatek należny z tego tytułu;
- poz. 12 i 13 – wartość importu usług oraz VAT należny z wyłączeniem importu usług od podatników unijnych, do których stosuje się art. 28b;
- poz. 14 i 15 – wartość importu usług od podatników z terytorium UE, do których stosuje się art. 28b oraz VAT należny;
- poz. 16 i 17 – wartość opodatkowanego nabycia towarów na terytorium kraju, czyli transakcje, z tytułu których podatnikiem jest polski podmiot jako nabywca oraz VAT należny;
- poz. 18 i 19 – świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, dla których podatnikiem jest nabywca;
- poz. 20 – kwotę podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu wykazanego w poz. 11, podlegającego wpłacie w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, ze względu na zamiar rejestracji lub użytkowania pojazdu na terytorium kraju (art. 103 ust. 3 w związku z ust. 4 ustawy o VAT);
- poz. 21 – kwotę podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw płynnych, podlegającego wpłacie w terminach określonych w art. 103 ust. 5a i 5ac, czyli:
 - 1) 5 dni od dnia, w którym towary te zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca odbioru wyrobów akcyzowych – jeżeli wewnątrzwspólnotowe nabycie paliw dokonywane jest przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
 - 2) 5 dni od dnia wprowadzenia tych towarów z terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju do składu podatkowego;
 - 3) z chwilą przemieszczenia tych towarów na terytorium kraju – jeżeli towary są przemieszczane poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy zgodnie z przepisami o podatku akcyzowym;
 - 4) w dniu następującym po dniu wystawienia faktury, nie później niż 16. dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy towarów – jeśli termin płatności określony w pkt. 1–3 przypada wcześniej niż dzień wystawienia faktury;

- poz. 22 – kwotę nadwyżki wpłat do rozliczenia z poprzedniego miesiąca;
- poz. 23 – kwotę podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego;
- poz. 24 – nadwyżkę wpłat (o ile taka wystąpi) do rozliczenia.

Poniżej przedstawiamy przykładowo wypełniony wzór VAT-8.

DEKLARACJA JEST SKŁADANA WYŁĄCZNIE ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ		www.podatki.gov.pl
1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	2. Nr dokumentu	3. Status

VAT-8

DEKLARACJA O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

za	4. Miesiąc 0 2	5. Rok 2 0 2 6
----	-------------------	-------------------

Podstawa prawna:	Art. 99 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”.
Składający:	Podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy, inni niż zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, oraz osoby prawne niebędące podatnikami w rozumieniu art. 15 ustawy - zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, którzy zadeklarowali w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, że będą dokonywać wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów.
Termin składania:	Do 25. dnia miesiąca, następującego po każdym kolejnym miesiącu.
Miejsce składania:	Urząd skarbowy właściwy ze względu na adres siedziby podatnika, jeżeli podatnik jest osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, lub urząd skarbowy ze względu na miejsce zamieszkania, jeżeli podatnik jest osobą fizyczną.

A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA DEKLARACJI

6. Urząd, do którego jest adresowana deklaracja ¹⁾ URZĄD SKARBOWY W CHOSZCZCIE	7. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input checked="" type="checkbox"/> 1. złożenie deklaracji <input type="checkbox"/> 2. korekta deklaracji ²⁾
---	---

B. DANE IDENTYFIKACYJNE PODATNIKA

* - dotyczy podmiotów niebędących osobami fizycznymi		** - dotyczy podmiotów będących osobami fizycznymi	
8. Rodzaj podatnika (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. podatnik niebędący osobą fizyczną <input checked="" type="checkbox"/> 2. osoba fizyczna			
9. Nazwa pełna * / Nazwisko, pierwsze imię, data urodzenia **		Data urodzenia 18-07-1970	
Nazwisko Kowalski		Pierwsze imię Jan	

C. ROZLICZENIE PODATKU NALEŻNEGO

Wszystkie kwoty wykazuje się w pełnych złotych.	Podstawa opodatkowania w zł	Podatek należny w zł
Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	10. 60 000	11. 13 800
Import usług z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	12.	13.
Import usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy	14.	15.
Dostawa towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (wypełnia nabywca)	16.	17.
Świadczenie usług, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 8 ustawy (wypełnia nabywca) ³⁾	18.	19.
Podatek należny od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazany w poz. 11, podlegający wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy		20.
Podatek od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy, podlegający wpłacie w terminach, o których mowa w art. 103 ust. 5a i 5ac ustawy		21.
Nadwyżka wpłat do rozliczenia z poprzedniego miesiąca		22.
Podatek podlegający wpłacie do urzędu skarbowego Od sumy kwot z poz. 11, 13, 15, 17 i 19 należy odjąć sumę kwot z poz. 20, 21 i 22. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.		23. 13 800
Nadwyżka wpłat do rozliczenia Od sumy kwot z poz. 20, 21 i 22 należy odjąć sumę kwot z poz. 11, 13, 15, 17 i 19. Jeżeli różnica jest liczbą ujemną, należy wpisać 0.		24. 0

D. INFORMACJE DODATKOWE

25. Podatnik korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108d ustawy <input type="checkbox"/> 1. tak

E. DANE KONTAKTOWE PODATNIKA LUB OSOBY REPREZENTUJĄCEJ PODATNIKA

26. Imię Jan	27. Nazwisko Kowalski	28. Adres e-mail (pole nieobowiązkowe)
29. Telefon kontaktowy (pole nieobowiązkowe)	30. Data wypełnienia (dzień – miesiąc – rok) 0 2 0 3 2 0 2 6	

Objaśnienia

- Przez urząd, do którego jest adresowana deklaracja, rozumie się urząd skarbowy, przy pomocy którego właściwy dla podatnika naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.
- Zgodnie z art. 81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111).
- Przepis w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 listopada 2019 r. dotyczy rodziców w okresie przejściowym, zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1751, z późn. zm.). W przypadku wystąpienia w okresie rozliczeniowym dostawy, o której mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605), w poz. 18 i 19 dokonuje się również rozliczenia tej dostawy.

Pouczenia

W przypadku niewpłacenia w obowiązujących terminach podatku z poz. 23 lub wpłacenia go w niepełnej wysokości niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego zgodnie z art. 3a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, z późn. zm.). Niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego również na członka grupy VAT zgodnie z art. 3b § 2 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.
Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczerbek grozi odpowiedzialność przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym.

VAT-8 (12) 1/1

Aktem prawnym, na którym oparto wyjaśnienia udzielane w niniejszym rozdziale jest ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.), zwana dalej „ustawą o podatku akcyzowym”.

H. PODATEK AKCYZOWY

XV. WARUNKI ZWOLNIENIA OD AKCYZY DLA ZAKŁADU ENERGOCHŁONNEGO

Jak należy rozumieć warunek zwolnienia z podatku akcyzowego wyrobów węglowych wskazany w art. 31a ust 1 pkt 8 ustawy o podatku akcyzowym? Co należy rozumieć przez „zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w którym wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej”?

W myśl art. 9a ustawy o podatku akcyzowym w przypadku wyrobów węglowych przedmiotem opodatkowania akcyzą jest m.in. użycie wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego nabytych w ramach zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1 ustawy, do celów innych niż zwolnione na podstawie tego przepisu, przy czym za takie użycie uznaje się również naruszenie warunków, o których mowa w art. 31a ust. 3 ustawy, a także sprzedaż, eksport lub dostawę wewnątrzwspólnotową wyrobów węglowych przez finalnego nabywcę węglowego zamiast użycia ich do celów, o których mowa w art. 31a ust. 1.

Za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się ich:

- 1) sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.);
- 2) zamianę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny;
- 3) wydanie w zamian za wierzytelności;
- 4) wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego;
- 5) darowiznę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny;
- 6) wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności;
- 7) przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy;
- 8) przekazanie przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, współników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników;
- 9) użycie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

Ponadto, jeżeli w stosunku do wyrobów węglowych powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej z czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. W przypadku sprzedaży wyrobów węglowych

sprzedawca jest obowiązany ustalić, czy sprzedaje te wyroby pośredniczącemu podmiotowi węglowemu czy finalnemu nabywcy węglowemu.

1. Zwolnienie z akcyzy wyrobów węglowych wykorzystywanych przez zakład energochłonny

Stosownie do art. 31a ust. 1 pkt 8 ustawy, zwalnia się od akcyzy czynności podlegające opodatkowaniu, których przedmiotem są wyroby węglowe przeznaczone do celów opałowych przez **zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w którym wprowadzony został w życie system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej.**

Zgodnie z art. 31a ust. 3 pkt 1 lit. a) i b) ustawy, warunkiem zwolnienia, o którym mowa w art. 31a ust. 1 ustawy, jest w przypadku sprzedaży wyrobów węglowych na terytorium kraju przez pośredniczący podmiot węglowy, który w poprzednim roku kalendarzowym:

- a) sprzedał do 30 mln kg wyrobów węglowych – uzyskanie od finalnego nabywcy węglowego oświadczenia, że odebrane przez niego wyroby węglowe są przeznaczone do celów uprawniających do zwolnienia od akcyzy, oraz wystawienie faktury dokumentującej tę sprzedaż,
- b) sprzedał powyżej 30 mln kg wyrobów węglowych:
 - sporządzenie, po dostarczeniu finalnemu nabywcy węglowemu wyrobów węglowych, projektu e-DD na podstawie faktury dokumentującej tę sprzedaż, przesłanie tego projektu e-DD do Systemu w terminach określonych odpowiednio w art. 46na ust. 3, 4 lub 6 i uzyskanie z Systemu e-DD z nadanym numerem referencyjnym, sprawdzonego pod względem kompletności i prawidłowości danych zawartych w tym dokumencie, zgodnie z art. 46na ust. 8 ustawy, oraz dokonanie czynności wymaganych do zakończenia monitorowania sprzedaży wyrobów węglowych z użyciem Systemu w terminie, o którym mowa w art. 46ba ustawy,
 - złożenie oświadczenia przez finalnego nabywcę węglowego, że odebrane przez niego wyroby węglowe zostaną zużyte do celów uprawniających do zwolnienia w ilości wskazanej na fakturze wystawionej przez pośredniczący podmiot węglowy.

Zgodnie z art. 31a ust. 7 ustawy przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe rozumie się podmiot, u którego udział zakupu wyrobów węglowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 10% w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu, do którego jest ustalany procentowy udział. Zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa rozumiana jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Przez zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe, w myśl art. 31a ust. 8 ustawy, uznaje się także podmiot rozpoczynający działalność gospodarczą z wykorzystaniem wyrobów węglowych lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą, który uruchamia nową instalację wykorzystującą wyroby węglowe, pod warunkiem złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oświadczenia o planowanym osiągnięciu w pierwszym roku działalności procentowego udziału, o którym mowa w art. 31a ust. 7 ustawy.

W przypadku nieosiągnięcia na koniec pierwszego roku działalności procentowego udziału, o którym mowa w art. 31a ust. 7 ustawy, podmiot określony w art. 31a ust. 8

ustawy jest obowiązany do zapłaty w pierwszym kwartale kolejnego roku akcyzy od zużytych wyrobów węglowych, od których nie została zapłacona akcyza, wraz z odsetkami (art. 31a ust. 9 ustawy).

2. Wykaz systemów prowadzących do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej

Ustawodawca w art. 31c ustawy, wskazał systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej.

W myśl tego przepisu za system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub do podwyższenia efektywności energetycznej, o którym mowa w art. 31a ust. 1 pkt 8 i art. 31b ust. 1 pkt 5, uznaje się:

- 1) system handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych, o którym mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1685 ze zm.) i przepisach wydanych na podstawie art. 25 ust. 4 i art. 29 ust. 1 tej ustawy;
- 2) system EMAS, o którym mowa w ustawie z dnia 15 lipca 2011 r. o krajowym systemie ekzarządzania i audytu (EMAS) (Dz. U. z 2022 r. poz. 2013);
- 3) uzyskiwanie i umarzanie świadectw efektywności energetycznej, o których mowa w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej (Dz. U. z 2025 r. poz. 711), przez podmioty obowiązane na podstawie tej ustawy do uzyskania i przedstawienia do umorzenia świadectw efektywności energetycznej lub uiszczenia w zamian opłaty zastępczej;
- 4) system zarządzania środowiskowego potwierdzony przez niezależną i uprawnioną w tym zakresie jednostkę akredytującą certyfikatem ISO 14001;
- 5) system zarządzania energią potwierdzony przez niezależną i uprawnioną w tym zakresie jednostkę akredytującą certyfikatem ISO 50001.

Zakład energochłonny działając w celu wypełnienia przepisów prawa ochrony środowiska oraz jako podmiot, który jest aktywny w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu, w tym ochrony środowiska, w celu realizacji zwolnienia od podatku akcyzowego wyrobów węglowych powinien wdrożyć przynajmniej jeden system prowadzący do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej, o którym mowa w art. 31c ustawy.

Podmiotem korzystającym ze zwolnienia określonego w art. 31a ust. 1 pkt 8 ustawy, co do zasady jest pośredniczący podmiot węglowy dokonujący sprzedaży wyrobów węglowych finalnemu nabywcy węglowemu. W sytuacji natomiast, gdy sprzedaż wyrobów węglowych została dokonana zgodnie z wszystkimi warunkami uprawniającymi sprzedawcę do zastosowania zwolnienia od akcyzy, a wyroby węglowe zostały przez finalnego nabywcę węglowego zużyte do celów innych niż objęte zwolnieniem, podatnikiem podatku staje się finalny nabywca węglowy.

W dalszej kolejności należy zauważyć, że możliwość skorzystania ze zwolnienia od akcyzy wyrobów węglowych, na podstawie art. 31a ust. 1 pkt 8 ustawy wymaga równoczesnego (łącznego) spełnienia przez podmiot następujących warunków: wykorzystania wyrobów węglowych do celów opałowych, posiadania statusu zakładu energochłonnego, wprowadzenia w życie systemu prowadzącego do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska

lub do podwyższenia efektywności energetycznej, wypełnienia odpowiednich warunków formalnych wynikających z art. 31a ust. 3 ustawy.

Ponadto posiadanie statusu zakładu energochłonnego wykorzystującego wyroby węglowe wymaga spełnienia następujących kryteriów:

- udział zakupu wyrobów węglowych w wartości produkcji sprzedanej wynosi nie mniej niż 10% w roku poprzedzającym rok, w odniesieniu, do którego jest ustalany procentowy udział;
- zakład energochłonny wykorzystujący wyroby węglowe nie może być mniejszy niż zorganizowana część przedsiębiorstwa, zdefiniowana w art. 31a ust. 7 ustawy.

Zorganizowana część przedsiębiorstwa, na gruncie ustawy o podatku akcyzowym, musi stanowić całość pod względem organizacyjnym, finansowym i funkcjonalnym. Podstawowym wymogiem dla uznania, że mamy do czynienia ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa jest, aby stanowiła ona zespół składników materialnych i niematerialnych, wydzielonych organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie w istniejącym przedsiębiorstwie.

Wyodrębnienie organizacyjne oznacza, że zorganizowana część przedsiębiorstwa ma swoje miejsce w strukturze organizacyjnej podatnika jako dział, wydział, oddział, itp. W praktyce organizacyjne wyodrębnienie powinno następować na bazie statutu, regulaminu lub innego aktu o podobnym charakterze. Wyodrębnienie finansowe najpełniej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, lecz sytuację, w której przez odpowiednią rejestrację zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Ponadto zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna móc stanowić potencjalnie niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie.

Natomiast wyodrębnienie funkcjonalne należy rozumieć jako przeznaczenie do realizacji określonych zadań gospodarczych. Oznacza to, że składniki majątkowe materialne i niematerialne wchodzące w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa muszą umożliwiać podjęcie działalności gospodarczej w ramach odrębnego przedsiębiorstwa.

Zatem, aby określony zespół składników majątkowych mógł zostać zakwalifikowany jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, nie jest wystarczające jakiegokolwiek zorganizowanie organizacyjno-majątkowe, ale takie, które musi się odznaczać pełną odrębnością, niezbędną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym. W świetle przepisów ustawy o podatku akcyzowym ze zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa mamy zatem do czynienia, jeżeli spełnione są łącznie następujące przesłanki:

- 1) istnieje zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania;
- 2) zespół ten jest organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
- 3) składniki te przeznaczone są do realizacji określonych zadań gospodarczych;
- 4) zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące ww. zadania gospodarcze.

Reasumując

W art. 31c ustawy zostały wymienione systemy prowadzące do osiągnięcia celów dotyczących ochrony środowiska lub podwyższenia efektywności energetycznej. Wprowadzenie przynajmniej jednego z nich pozwala na zwolnienie od akcyzy wyrobów węglowych przeznaczonych do celów opałowych przez zakład energochłonny.

I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

1. Przedsiębiorstwo w spadku a uwierzytelnienie się w KSeF

W jaki sposób osoba prowadząca przedsiębiorstwo w spadku (żona po zmarłym mężu) powinna uwierzytelnić się w KSeF? Czy w tej sytuacji musi złożyć ZAW-FA i wskazać siebie jako osobę uprawnioną?

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz. U. z 2021 r. poz. 170) reguluje m.in. zasady tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG), oraz kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej z wykorzystaniem tego przedsiębiorstwa.

Zarządcę sukcesyjnego może wyznaczyć sam przedsiębiorca jeszcze za życia albo może on zostać powołany przez osoby uprawnione po śmierci przedsiębiorcy. Jak wynika z art. 12 ww. ustawy, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony z chwilą śmierci przedsiębiorcy, po śmierci przedsiębiorcy zarządcę sukcesyjnego może powołać:

- małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku, lub
- spadkobierca ustawowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek, albo
- spadkobierca testamentowy przedsiębiorcy, który przyjął spadek albo zapisobierca windykacyjny, który przyjął zapis windykacyjny, jeżeli zgodnie z ogłoszonym testamentem przysługuje mu udział w przedsiębiorstwie w spadku.

Ponadto, jak wynika z art. 15 ust. 1a ustawy o VAT, przedsiębiorstwo w spadku, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jest podatnikiem VAT w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

- zarządu sukcesyjnego albo
- uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2025 r. poz. 237 ze zm.).

Podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1a ustawy o VAT, uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika.

Od chwili ustanowienia zarządu sukcesyjnego zarządca sukcesyjny wykonuje prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy wynikające z wykonywanej przez niego działalności gospodarczej oraz prawa i obowiązki wynikające z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku.

Odpowiedź na zadane przez Czytelnika pytanie odnajdujemy w podręczniku MF zatytułowanym „Podręcznik KSeF 2.0 Cz. I Rozpoczęcie korzystania z KSeF”. Czytamy w nim m.in.: „(...) Zarząd sukcesyjny trwa maksymalnie 2 lata, a w wyjątkowych sytuacjach 5 lat, od śmierci przedsiębiorcy. Zarządca sukcesyjny posiada szerokie uprawnienia działając w zastępstwie zmarłego podatnika, tj.:

- *posługiwanie się firmą zmarłego przedsiębiorcy z dodatkowym oznaczeniem »w spadku« i identyfikatorem podatkowym NIP osoby zmarłej,*
- *prowadzenie bieżących spraw przedsiębiorstwa (...)*”.

Podkreślono także, że w myśl art. 49 ww. ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwo w spadku jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, będącą podatnikiem podatku VAT.

Z kolei w zakresie sposobu uwierzytelnienia się oraz posiadanych uprawnień w KSeF wyjaśniono, że: *„(...) po śmierci podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, uwierzytelnienie się w KSeF nie odbywa się już Podpisem Zaufanym, elektronicznym podpisem kwalifikowanym, tokenem czy certyfikatem należącym do osoby zmarłej. Przedsiębiorstwo w spadku nie ma już bowiem statusu osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. **Możliwe jest wówczas złożenie przez przedsiębiorstwo w spadku, zawiadomienia ZAW-FA, podpisanego przez osobę uprawnioną do reprezentowania przedsiębiorstwa (zarządcę sukcesyjnego) i wyznaczenie osoby fizycznej uprawnionej do korzystania z KSeF. Tak wyznaczona osoba może uwierzytelnić się w KSeF w kontekście NIP identyfikatora podatkowego przedsiębiorstwa w spadku (czyli jednocześnie NIP osoby zmarłej) np. swoim Podpisem Zaufanym lub elektronicznym podpisem kwalifikowanym. W razie potrzeby uprawniona w ZAW-FA osoba fizyczna może nadać uprawnienia do korzystania z KSeF na rzecz innych osób fizycznych lub podmiotów (w sposób elektroniczny). Należy jednak wskazać, że po śmierci podatnika – osoby fizycznej i ustanowieniu zarządu sukcesyjnego w dalszym ciągu będą działały uprawnienia nadane przez podatnika innym osobom fizycznym i podmiotom (podkreślenie redakcji) (...)**”.*

Reasumując

W opisywanej sytuacji Czytelnik będący zarządcą sukcesyjnym przedsiębiorstwa w spadku, powinien złożyć do właściwego urzędu skarbowego zawiadomienie ZAW-FA, wskazując siebie w części „C” jako osobę uprawnioną do korzystania z KSeF.

2. W jaki sposób spółka cywilna dokonuje zapłaty podatku VAT?

Od 1 lutego 2026 r. prowadzimy spółkę cywilną, która jest zarejestrowana jako czynny podatnik VAT i składa miesięcznie pliki JPK_V7M. Każdy ze współników posiada również własną działalność gospodarczą zarejestrowaną w CEIDG oraz mikrorachunek wygenerowany na podstawie swojego NIP. Czy podatek VAT należny wynikający z JPK_V7M spółki cywilnej może być wpłacany na te indywidualne mikrorachunki współników?

Spółka cywilna jest jednostką nieposiadającą osobowości prawnej. W art. 860 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.) określono, iż przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów.

Natomiast zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności

czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły do celów zarobkowych.

Zatem w świetle obowiązujących przepisów ustawy o VAT podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, do których zalicza się m.in. spółki cywilne oraz osoby fizyczne. Tym samym na gruncie VAT osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą i spółka cywilna (w której dana osoba fizyczna jest współnikiem) działają jako odrębni podatnicy. Podmioty te dokonując czynności podlegających opodatkowaniu VAT są odrębnymi podatnikami, dokonującymi sprzedaży we własnym zakresie. Tym samym odrębnie należy więc traktować czynności wykonywane przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą oraz czynności wykonywane przez spółkę cywilną, w której ta osoba fizyczna jest współnikiem.

Z kolei wpłata podatków dokonywana na rachunek urzędu skarbowego jest realizowana przy użyciu rachunku bankowego urzędu skarbowego albo mikrorachunku podatkowego podatnika (płatnika). Mikrorachunek podatkowy służy do obsługi wybranych należności. Określa je załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie rodzajów podatków, opłat lub niepodatkowych należności budżetowych, których wpłata jest realizowana przy użyciu mikrorachunku podatkowego (Dz. U. z 2025 r. poz. 1305). Jak czytamy na stronie internetowej www.podatki.gov.pl:

„(...) Jeśli rozliczasz się za okresy miesięczne wówczas jesteś obowiązany, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podatek VAT wynikający ze złożonej przez Ciebie deklaracji jesteś obowiązany wpłacić na mikrorachunek podatkowy, którego numer sprawdzisz za pomocą generatora mikrorachunku podatkowego wpisując swój identyfikator podatkowy. Podaj poprawnie swój identyfikator podatkowy, bo to Ty jesteś odpowiedzialny za prawidłowe wygenerowanie numeru mikrorachunku (...).”

W tym miejscu należy wyjaśnić, że każdy podatnik (płatnik) ma własny mikrorachunek podatkowy przypisany do niego na podstawie identyfikatora podatkowego. Z uwagi na to, że w świetle przepisów ustawy o VAT spółka cywilna jest odrębnym podatnikiem VAT, to jednocześnie musi więc mieć własny identyfikator podatkowy – NIP. W konsekwencji spółka cywilna i jej wspólnicy posiadają odrębne, przypisane do nich na podstawie ich identyfikatorów podatkowych, mikrorachunki. Spółka wpłaca swoje zobowiązania (np. VAT) na własny mikrorachunek, a każdy wspólnik uiszcza obciążające go podatki (np. PIT) na swój mikrorachunek.

Reasumując

Spółka cywilna i jej wspólnicy posiadają odrębne, przypisane do nich na podstawie ich identyfikatorów podatkowych, mikrorachunki. Zatem spółka cywilna wpłaca swoje zobowiązanie z tytułu VAT na przypisany jej mikrorachunek podatkowy.

3. Refakturowanie usług budowlanych – moment powstania obowiązku podatkowego

Dokonując rozliczeń z inwestorem dokonujemy refakturowania usług budowlanych. Kiedy powstaje u nas obowiązek podatkowy z tego tytułu?

Podatnik, który dokonuje refakturowania (odsprzedaży) usług budowlanych, powinien przede wszystkim ustalić datę wykonania usługi (części usługi). W przypadku bowiem

świadczenia usług budowlanych dla innych przedsiębiorców obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, pod warunkiem, że faktura ta zostanie wystawiona nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi. Jeżeli podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje 30. dnia od wykonania usługi (art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a) i ust. 7 w związku z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Jeśli jednak przed wykonaniem usługi podatnik otrzyma całość lub część zapłaty (np. przedpłatę, zaliczkę), obowiązek podatkowy od otrzymanej kwoty powstaje z chwilą jej otrzymania. Tak wynika z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Przepis ten ma zastosowanie m.in. do zaliczek otrzymanych na poczet usługi budowlanej.

Ustawodawca nie określił jednak szczegółowo, w którym momencie można uznać dla celów VAT, że usługa budowlana została wykonana na rzecz innego podatnika VAT. Organy podatkowe w aktualnie wydawanych interpretacjach indywidualnych wskazują, że w przypadku usług budowlanych i budowlano-montażowych dla celów powstania obowiązku podatkowego wykonanie czynności następuje z chwilą faktycznego jej dokonania. W tym zakresie powołują się na wyrok TSUE z dnia 2 maja 2019 r. w sprawie C-224/18, z którego można wywnioskować, że formalny odbiór usług budowlanych lub budowlano-montażowych, uznany jest za moment, w którym zostały one wykonane, jednakże po łącznym spełnieniu następujących warunków:

- formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie z postanowieniami odzwierciedlającymi rzeczywistość gospodarczą i handlową w dziedzinie, w której usługa jest wykonywana,
- formalność ta stanowi materialne zakończenie usługi i
- formalność ta ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego.

Na temat momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu odsprzedaży usług budowlanych wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 5 lipca 2024 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.282.2024.2.HW. W rozpatrywanej sprawie gmina pierwotnie sfinansowała 50% kosztów w związku z realizacją obiektów inżynierskich powstałych w latach 2022–2023, które to koszty następnie przeniósła na podmiot „B” za pomocą wystawionych refaktur. W konsekwencji, ostatecznie podmiot „B” poniósł 100% kosztów związanych z ww. realizacją obiektów inżynierskich (tj. 50% bezpośrednio w trakcie realizacji inwestycji oraz 50% w formie zapłaty refaktur wystawionych przez gminę).

Zdaniem organu podatkowego:

*„(...) W zaistniałych okolicznościach zdarzeniem powodującym wykonanie usługi jest dzień, w którym usługa została faktycznie wykonana. W przypadku refakturowania uznaje się, że Państwa gmina (podmiot refakturowujący) jest traktowana jako usługodawca, który nabywa daną usługę na rzecz B, co oznacza, że **moment wykonania usługi jest jeden, niezależnie od faktu, że usługa taka podlega refakturowaniu. Dniem wykonania usługi jest zatem dzień, w którym została wykonana dana czynność, ponieważ w tym przypadku nie mamy do czynienia z nowym momentem wykonania usługi (...).***

(...) Obowiązek podatkowy z tytułu odsprzedaży usług dokumentowanych refakturami powstaje – jak już wskazano – na zasadach właściwych dla odsprzedawanych usług, a moment powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu usług pokrywa się z momentem powstania obowiązku podatkowego dla usług udokumentowanych fakturą pierwotną. Z uwagi na fakt, że aneks do umowy zawarto w grudniu 2023 r., gmina nie wystawiła refaktur zgodnie z art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy, gdyż każdorazowo przekroczyła termin 30 dni od dnia wykonania usługi.

Zatem skoro w tym czasie nie wystawili Państwo faktury (refaktury), to obowiązek podatkowy z tytułu refakturowania wykonania usług budowlanych powstał z chwilą

upływu terminu na wystawienie faktury, określonego w art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy, tj. 30. dnia od dnia wykonania usługi (podkreślenie redakcji) (...)”.

Reasumując

Zdaniem redakcji, w przedstawionej sytuacji obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia refaktury, pod warunkiem, że faktura ta zostanie wystawiona nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi.

4. Obowiązek stosowania nowych oznaczeń w JPK_V7M

Od 1 kwietnia 2026 r. czynny podatnik VAT będzie miał obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF. Do tego czasu wystawia faktury w wersji papierowej. Czy w pliku JPK_V7M za luty 2026 r. ujmując faktury sprzedażowe i zakupowe ma już obowiązek stosowania nowych kodów, tj. KSeF, BFK czy DI?

W związku z wprowadzonymi w ustawie o VAT zmianami w zakresie wdrożenia od 1 lutego 2026 r. obligatoryjnego wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur dokonano nowelizacji rozporządzenia w sprawie JPK_VAT z deklaracją, jak również opublikowana została nowa wersja struktur logicznych JPK_V7M (3) oraz JPK_V7K (3). 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.

Nowe oznaczenia faktur oraz innych dowodów sprzedaży/nabycia w części ewidencyjnej w zakresie VAT należnego i naliczonego w JPK_V7M (3)/V7K (3) Czytelnik musi stosować za okresy rozliczeniowe od lutego 2026 r. i to niezależnie od tego czy będzie on obowiązany do wystawiania faktur w tym Systemie od kwietnia br. Oznacza, to, że obecnie wystawiając faktury sprzedaży w formie papierowej, Czytelnik musi w części ewidencyjnej w zakresie VAT należnego dla JPK_V7M wykazać je z oznaczeniem BFK. Ponadto – co już wielokrotnie podkreślaliśmy na łamach naszego czasopisma – od 1 lutego 2026 r. podatnicy muszą odbierać faktury w KSeF, nawet jeśli nie mają jeszcze obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych za pomocą tego Systemu. W konsekwencji, jeśli Czytelnik otrzyma fakturę zakupu w KSeF (i na dzień złożenia ewidencji faktura ma nadany numer KSeF), to musi numer KSeF tej faktury wpisać w części ewidencyjnej w zakresie VAT naliczonego.

Reasumując

Nowe oznaczenia – NrKSeF, OFF, BFK czy DI Czytelnik musi bezwzględnie stosować w ewidencji VAT począwszy od rozliczenia za luty 2026 r. Nie ma tu znaczenia, że jest on objęty obowiązkiem wystawiania faktur w KSeF od 1 kwietnia 2026 r.

5. Jaka stawka VAT przy odsprzedaży abonamentów medycznych?

Prowadzimy działalność gospodarczą w zakresie ubezpieczeń komunikacyjnych. Jesteśmy czynnym podatnikiem VAT. Nabywamy abonamenty medyczne od podmiotów świadczących usługi w zakresie opieki medycznej we własnym imieniu, lecz na rzecz swoich klientów. Czy do odsprzedaży tych usług (na podstawie refaktury) możemy zastosować zwolnienie z VAT z art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT?

W przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Tak stanowi art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. W takim przypadku mówimy, że ma miejsce tzw. refakturowanie usług. Podatnik refakturujący usługę jest więc traktowany najpierw jako jej nabywca, a potem – jako świadczący usługę.

W praktyce refaktura jest fakturą wystawioną przez podmiot pośredniczący pomiędzy właściwym usługodawcą, a rzeczywistym nabywcą tej usługi. W rezultacie ostateczne obciążenie spoczywa nie na pierwotnym nabywcy usługi, lecz na jej rzeczywistym konsumentie. Jest to więc pewnego rodzaju odsprzedaż usług, w sytuacji gdy jeden z podmiotów nabywa daną usługę i następnie ją sprzedaje, przy czym sprzedawca nie jest bezpośrednim usługodawcą.

W tym miejscu należy wskazać, że usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, są zwolnione z VAT, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zwolnieniu od podatku – w myśl art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT – podlegają także usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:

- a) lekarza i lekarza dentystry,
- b) pielęgniarki i położnej,
- c) medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2026 r. poz. 156),
- d) psychologa.

Powyższe zwolnienia w zakresie opieki medycznej mają charakter podmiotowo-przedmiotowy. Brzmienie tego przepisu wskazuje, że oprócz przedmiotu transakcji istotny jest również status podmiotu świadczącego daną usługę. Powinny to być podmioty lecznicze bądź określone przedstawiciele zawodów medycznych. Natomiast zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy, zwalnia się od podatku świadczenie usług, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów, o których mowa powyżej.

Kwestia zastosowania zwolnienia z VAT w przypadku odsprzedaży abonamentów usług medycznych świadczonych stacjonarne, online lub telefoniczne była rozstrzygana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 4 września 2023 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.394.2023.1.AA. Jak wynika z tej interpretacji spółka jest czynnym podatnikiem podatku VAT. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej oferuje swoim klientom m.in. pakiety usług medycznych (abonamenty medyczne), które realizowane są przez podmiot leczniczy.

Zdaniem organu podatkowego: „(...) **Jak wynika z (...) przepisu art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy, ze zwolnienia od podatku (...) od towarów i usług korzystają usługi w zakresie opieki medycznej świadczone przez podmioty lecznicze w ramach działalności leczniczej lub świadczone w ramach wykonywania zawodów lekarza i lekarza dentysty, pielęgniarki i położnej i innych zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, a także psychologów – również w sytuacji, gdy pomiędzy świadczeniodawcą usługi, a pacjentem istnieje trzeci podmiot (pośrednik), który nabywa usługę medyczną od świadczeniodawcy i zbywa ją osobie trzeciej** (podkreślenie redakcji) (...)”.

W analizowanej przez organ podatkowy sprawie czytamy: „(...) Z opisu sprawy wynika, że usługi świadczone w ramach abonamentu medycznego to m.in. konsultacje lekarskie, stacjonarne, online lub telefoniczne, umożliwiające wystawienie recepty, zwolnienia, skierowania, ocenę wyników badań online oraz określone badania laboratoryjne. Mogą to być również usługi takie jak badanie nerek, badania tarczycy, badanie trzustki, USG, pozostałe badania laboratoryjne, EKG spoczynkowe, echokardiografię przezklatkową.

Zatem należy uznać, że usługi realizowane w ramach Pakietów medycznych stanowią/będą stanowiły usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, a zatem będą stanowiły/stanowiły usługi, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

Z opisu sprawy wynika, że nabywają Państwo opisane usługi od podmiotu leczniczego wpisanego do Rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą, prowadzonego przez Wojewodę (...) na podstawie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (...) Zatem w rozpatrywanej sprawie nabywają Państwo usługi medyczne od podmiotu wymienionego w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy (...)”.

Ostatecznie uznano, że: „(...) nabywane przez Państwa od A usługi medyczne związane z realizacją opisanych we wniosku abonamentów medycznych korzystają/będą korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

Tym samym należy uznać, że spełniają/spelnia Państwo przesłanki do zastosowania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy, tj. świadczą Państwo usługi opieki medycznej, które zostały nabyte w Państwa imieniu, ale na rzecz osób trzecich (klientów), od podwykonawcy – podmiotu leczniczego oraz świadczone usługi służą/będą służyły profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Wskazane zwolnienie przysługuje Państwu niezależnie od okoliczności, czy usługi te są realizowane stacjonarnie, online czy też telefonicznie.

Podsumowując, opisane we wniosku usługi medyczne realizowane w formie sprzedaży abonamentów medycznych, świadczone przez Państwa na rzecz klientów korzystają/będą korzystać ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy (...)”.

Reasumując

Mając na uwadze ww. wyjaśnienie organu podatkowego uznać należy, że odsprzedaż usług medycznych w formie abonamentów świadczonych przez podatnika będących usługami w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, we własnym imieniu, ale na rzecz ostatecznych klientów może korzystać ze zwolnienia od podatku, na mocy art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT.

6. Niezłożenie informacji VAT-26 w obowiązującym terminie – skutki w VAT

Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej użytkujemy samochód. Stworzyliśmy regulamin używania tego samochodu oraz prowadzimy ewidencję przebiegu pojazdu. Odliczaliśmy 100% podatku naliczonego z faktur dokumentujących poniesione wydatki związane z jego eksploatacją. Nie złożyliśmy jednak VAT-26 do urzędu skarbowego. Czy w takiej sytuacji powinniśmy skorygować odliczony w pełnej wysokości podatek oraz czy obecnie możemy złożyć informację VAT-26 o tym pojeździe? Nadmieniamy, że prowadzimy działalność mieszaną, tj. opodatkowaną i zwolnioną z VAT, w której VAT odliczamy proporcjonalnie.

Z przepisów ustawy o VAT wynika, że w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, podatnikowi, co do zasady, przysługuje prawo do odliczenia VAT w wysokości stanowiącej 50% kwoty podatku wynikającej z faktury. Do tych wydatków zalicza się m.in. nabycie lub import paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z ich eksploatacją lub użytkowaniem.

Na mocy art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) i ust. 4 ustawy o VAT pełne odliczenie podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi przysługuje podatnikom, w przypadku gdy:

- a) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza na określonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- b) konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Aby skorzystać z pełnego odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z eksploatacją pojazdu samochodowego wymienionego w ww. punkcie a), podatnik powinien prowadzić ewidencję przebiegu danego pojazdu i stworzyć regulamin jego użytkowania, które wykluczą użytek na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą.

Konieczne jest również złożenie przez podatnika w urzędzie skarbowym informacji o tym pojeździe – według ustalonego wzoru – w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesie pierwszy wydatek z nim związany, nie później jednak niż w dniu przestania ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 (art. 86a ust. 12 ustawy o VAT).

W przypadku niezłożenia w terminie powyższej informacji uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację. Stanowi o tym art. 86a ust. 13 ustawy.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 12 stycznia 2022 r., nr 0112-KDIL2-2.4012.146.2017.12.MS powołując na przepisy obowiązujące w tym zakresie do 30 września 2021 r. wyjaśnił, że: „(...) Z literalnego brzmienia powołanych (...) przepisów (art. 86a ust. 12 i ust. 13 ustawy o VAT) jasno wynika, że do momentu złożenia informacji, nie można uznać, że pojazd samochodowy wykorzystywany jest wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Jeśli podatnik nie złoży informacji w ogóle bądź nie złoży jej w obowiązującym terminie, to samochód dla którego istniał obowiązek złożenia takiej

informacji do czasu złożenia tej informacji jest traktowany jako samochód niewykorzystywany wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej. W konsekwencji do czasu złożenia tej informacji podatnikowi przysługiwać będzie prawo tylko do ograniczonego (50%) odliczenia podatku VAT (...)". W konsekwencji, jak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z dnia 24 września 2021 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.548.2021.1.WH: „(...) Pełne odliczenie znajdzie zastosowanie dopiero do wydatków poniesionych od dnia jej złożenia. Jeśli zatem podatnik odliczył w całości podatek naliczony od wszystkich wydatków związanych z pojazdem, w odniesieniu do którego nie złożono w terminie informacji, będzie on zobowiązany do dokonania korekty wszystkich dokonanych odliczeń (...)".

Zatem uznać należy, że w przypadku niezłożenia informacji VAT-26 (w ogóle bądź w określonym ustawowo terminie) uznaje się, że samochód jest wykorzystywany do celów mieszanych, co oznacza możliwość odliczenia jedynie 50% VAT od wydatków z nim związanych. Dotyczy to wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, w tym wydatków na nabycie samochodu, używania go na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, jak i wydatków na nabycie paliwa, czy też usług ich konserwacji/naprawy.

Warto podkreślić, iż podatnik nie ma możliwości złożenia informacji VAT-26 z datą wsteczną. Oznacza to, że w sytuacji przedstawionej w pytaniu, pełne prawo do odliczenia VAT, będzie mu przysługiwało w odniesieniu do wydatków poniesionych od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złożył tę informację.

Reasumując

W opisywanej sytuacji podatnik, który odliczał w całości podatek naliczony od wszystkich wydatków związanych z użytkowaniem pojazdu, w odniesieniu do którego nie złożono informacji VAT-26, będzie zobowiązany do dokonania korekty odliczonego VAT (z uwzględnieniem proporcji stosowanej w prowadzonej działalności, bowiem jak wynika z pytania prowadzi on działalność opodatkowaną i zwolnioną z VAT). Prawo do pełnego odliczenia VAT znajdzie zastosowanie dopiero do wydatków poniesionych na ten pojazd od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złożył informację VAT-26.

J. ZMIANY W PRZEPISACH

XVI. KRONIKA LEGISLACYJNA

1. Nowelizacja rozporządzenia w sprawie KSeF

W Dzienniku Ustaw z dnia 13 lutego 2026 r., pod poz. 169, opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 13 lutego 2026 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.

W związku z wcześniejszą integracją KSeF z Węzłem Krajowym (login.gov.pl) ww. rozporządzeniem zmieniającym przesunięto datę możliwości korzystania z uwierzytelniania się podmiotów w KSeF przy użyciu tej metody. W związku z powyższym:

- do dnia 13 lutego 2026 r. podatnicy mogli uwierzytelniać się w KSeF profilem zaufanym, o którym mowa w obowiązującym w tym zakresie do końca stycznia 2025 r. roz-

porządzeniu w sprawie korzystania z KSeF (zmiana daty określonej w § 13 ust. 1 pkt 2);

- od dnia 14 lutego 2026 r. umożliwiono podatnikom uwierzytelnianie się w KSeF za pomocą Węzła krajowego (tj. podpisu zaufanego, aplikacji mObywatel, logowania za pomocą bankowości elektronicznej, e-Dowodu) (zmiana daty określonej w § 15 pkt 2).

Rozporządzenie weszło w życie z dniem ogłoszenia, czyli 13 lutego 2026 r.

PORADNIK VAT

Redakcja: Redaktor Naczelna: Małgorzata Sieniecka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl
<http://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 **10 000**



PRENUMERATA 2026 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2026 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1990,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1698,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	1048,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2026		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z miesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy	dwutygodnik	328,50 zł	219,00 zł	109,50 zł
3.	Poradnik VAT	dwutygodnik	319,50 zł	213,00 zł	106,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości	dwutygodnik	315,00 zł	210,00 zł	105,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego	dwutygodnik	310,50 zł	207,00 zł	103,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5)	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	1148,00 zł	574,00 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy	co 10 dni	411,00 zł	274,00 zł	137,00 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. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, 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 czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.