

# PORADNIK VAT



rok XXVIII (2025)

DWUTYGODNIK

ISSN 1429 - 3978

10.03.2025 r.

Nr 5 (629)

<b>A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ .....</b>	<b>str. 4</b>
I. Obniżenie stawki VAT na artykuły dziecięce – odpowiedź na interpelację poselską .....	str. 4
II. Usługi doradcze w świetle ustawy o VAT.....	str. 5
<b>B. OBRÓT KRAJOWY .....</b>	<b>str. 6</b>
III. Sprzedaż nieruchomości – skutki w VAT .....	str. 6
1. Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego .....	str. 6
2. Rozliczanie opłaty rezerwacyjnej .....	str. 7
2.1. Otrzymanie opłaty rezerwacyjnej.....	str. 7
2.2. Opłata rezerwacyjna przekazywana na mieszkaniowy rachunek powierniczy.....	str. 8
3. Obowiązek i termin wystawienia faktury na rzecz innego podatnika .....	str. 10
IV. Termin dokonania odliczenia podatku VAT w pytaniach i odpowiedziach .....	str. 12
V. Zasady rozliczania VAT w transakcjach z rolnikami ryczałtowymi .....	str. 15
1. Kim jest rolnik ryczałtowy? .....	str. 16
2. Dokumentowanie produktów rolnych fakturą VAT RR .....	str. 17
3. Możliwość odliczenia ryczałtowanego zwrotu podatku .....	str. 18
VI. Opodatkowanie usług udzielenia licencji na oprogramowanie .....	str. 19
1. Zasady ustalania obowiązku podatkowego.....	str. 19
2. Usługa ciągła rozliczana w miesięcznych okresach rozliczeniowych .....	str. 20
VII. Czy podatnik ma możliwość anulowania faktur?.....	str. 23

---

**C. KASY REJESTRUJĄCE.....str. 25**

<b>VIII. Problemy z ewidencjonowaniem sprzedaży na rzecz pracowników podatnika .....</b>	<b>str. 25</b>
1. Nieodpłatne przekazanie pakietów medycznych .....	str. 25
2. Sprzedaż towarów wyłączonych ze zwolnienia z ewidencjonowania .....	str. 26
3. Świadczenie usług parkingowych na rzecz pracowników .....	str. 28
<b>IX. Kasy rejestrujące na forum.....</b>	<b>str. 29</b>
1. Stacjonarna sprzedaż towarów .....	str. 29
2. Świadczenie usług kosmetycznych.....	str. 30
3. Sprzedaż środka trwałego.....	str. 30
4. Ustalenie statusu nabywcy.....	str. 31
5. Sprzedaż samochodu – towaru handlowego w procedurze VAT marża.....	str. 32

**D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ.....str. 33**

<b>X. Usługi niepodlegające opodatkowaniu w Polsce – limit zwolnienia i sposób dokumentowania .....</b>	<b>str. 33</b>
1. Wpływ usług niepodlegających opodatkowaniu na prawo do zwolnienia z VAT .....	str. 33
2. Fakturowanie czynności opodatkowanych w innych państwie.....	str. 34
3. Korygowanie faktur bez adnotacji o odwrotnym obciążeniu .....	str. 34
<b>XI. Czytelnicy pytają.....</b>	<b>str. 36</b>
1. Dokumentowanie WNT .....	str. 36
2. Usługi psychologa świadczone on-line na rzecz zagranicznych niepodatników .....	str. 37
3. Kurs walut do przeliczenia faktury dokumentującej WNT .....	str. 40
4. WNT dokonane na potrzeby osobiste pracownika firmy .....	str. 41

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

<b>XII. Rozliczanie opakowań zwrotnych.....</b>	<b>str. 43</b>
1. Regulacje dotyczące opakowań zwrotnych – podstawa opodatkowania....	str. 43
1.1. Zasady ogólne opodatkowania opakowań zwrotnych.....	str. 43
1.2. Opakowania objęte obowiązkowym systemem kaucyjnym.....	str. 44
2. Termin rozliczenia przez nabywcę faktury korygującej <i>in minus</i> w związku ze zwrotem opakowania .....	str. 45

**F. VAT OD PODSTAW.....str. 48**

<b>XIII. Rozliczanie VAT przez małych podatników .....</b>	<b>str. 48</b>
1. Termin odliczenia VAT przez małego podatnika.....	str. 48

2. Miesięczne rozliczanie VAT a stosowanie metody kasowej ..... str. 48
3. Oznaczenie zakupów w JPK\_VAT z deklaracją ..... str. 49
4. Zapłata za usługę otrzymana po utracie prawa do kasowej metody rozliczeń ..... str. 49
5. Otrzymane zaliczki a ustalenie statusu małego podatnika VAT ..... str. 51

## **G. WZORY PISM I FORMULARZY ..... str. 52**

- XIV. Zawiadomienie ZAW-FA o nadaniu uprawnień do korzystania z KSeF – wzór formularza ..... str. 52**

## **H. PODATEK AKCYZOWY ..... str. 57**

- XV. Nowe regulacje w zakresie akcyzy od samochodów – od 1 kwietnia 2025 r. .... str. 57**
1. Zwrot akcyzy od samochodów osobowych czasowo zarejestrowanych w kraju w celu ich wywozu za granicę ..... str. 58
  2. Zwolnienie od akcyzy dla samochodów osobowych rejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych..... str. 59

## **I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH..... str. 60**

1. Duplikat faktury – data zakupu w JPK\_VAT z deklaracją ..... str. 60
2. Brak prawa do odliczenia VAT z faktury pro forma ..... str. 61
3. Możliwość przechowywania faktur wyłącznie w formie elektronicznej ..... str. 62
4. Wydatki na oklejenie samochodu osobowego reklamą ..... str. 63
5. Numer rachunku VAT na fakturze ..... str. 65
6. Dokonanie korekty VAT naliczonego przez dłużnika ..... str. 65
7. Zabieg zamykania naczynek na twarzy opodatkowany 8% stawką VAT..... str. 66

## **J. ZMIANY W PRZEPISACH ..... str. 67**

- XVI. Kronika legislacyjna ..... str. 67**
1. Zmiany w ustawie o VAT ..... str. 67
  2. Zmiany w podatku akcyzowym..... str. 67

### **Pomocniki Księgowego PREMIUM**

- Przepisy prawne i Klasyfikacje
  - Serwis Plan Kont
  - Orzecznictwo dla firm
  - Baza pytań Czytelników
  - Nomenklatura CN i PKWiU
- WideoPomocniki
  - Podcasty
  - Wzory druków i umów
  - Wskaźniki i stawki
  - Indeks Księgowoń
- Kalkulatory
  - Interpretacje urzędowe
  - Terminy
  - Schematy opodatkowania
  - Przewodniki (Księgowego, Kadrowego i VAT)

Szczegóły dostępności do serwisu sprawdź na [pomocnikiksigowego.gofin.pl](https://pomocnikiksigowego.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 2024 r. poz. 361 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 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 2481 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie KSeF”;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. poz. 1979 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie faktur”;
- rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie JPK\_VAT z deklaracją”;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. z 2023 r. poz. 955 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie zwolnień z VAT”;
- dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L nr 347/1 ze zm.), zwana dalej „dyrektywą w sprawie VAT”.

## A. KONIECZNIE PRZECZYTAJ

### I. OBNIŻENIE STAWKI VAT NA ARTYKUŁY DZIECIĘCE – ODPOWIEŹ NA INTERPELACJĘ POSELSKĄ

Aktualnie odzież i obuwanie dziecięce opodatkowane są 23% stawką VAT. W myśl art. 41 ust. 2a ustawy o VAT 5% stawką VAT opodatkowane są towary wymienione w załączniku nr 10 do tej ustawy, tj. m.in.:

- podpaski higieniczne (wkładki) i tampony, pieluchy (pieluszki) i wkładki do pieluch oraz podobne artykuły, z dowolnego materiału sklasyfikowane w CN 9619 00 (poz. 21 załącznika nr 10 do ustawy o VAT),
- smoczki dla niemowląt i dzieci, w szczególności przeznaczone do celów medycznych (bez względu na CN; poz. 22 załącznika nr 10 do ustawy o VAT) oraz
- foteliki do przewozu dzieci w samochodach (bez względu na CN; poz. 23 załącznika nr 10 do ustawy o VAT).

W trosce o sytuację ekonomiczną polskich gospodarstw domowych, szczególnie tych z małymi dziećmi grupa posłów w skierowanej do Ministra Finansów interpelacji poselskiej nr 7447 wniosła o podjęcie działań na rzecz obniżenia stawki VAT na artykuły dziecięce (tj. wózki dziecięce, kołyski i inne akcesoria dziecięce). Ich zdaniem jest to możliwe w świetle dyrektywy w sprawie VAT, która w załączniku III umożliwia państwu członkowskim stosowanie obniżonych stawek podatku VAT na towary i usługi wspierające zdrowie publiczne, edukację oraz opiekę nad dziećmi.

W odpowiedzi z dnia 31 stycznia 2025 r., nr PT1.054.1.2025 na powyższą interpelację, Minister Finansów wyjaśnił, że na gruncie prawa krajowego, spośród kategorii produktów dla dzieci i niemowląt, stawką obniżoną w wysokości 5% objęte są niektóre artykuły żywnościowe przeznaczone dla niemowląt i małych dzieci, smoczki, pieluchy, foteliki do przewożenia dzieci w samochodach. Natomiast wskazana w interpelacji dostawa wózków dziecięcych i kołysek podlega opodatkowaniu podstawową stawką VAT i nie ma możliwości stosowania stawek obniżonych do tych towarów na podstawie przepisów dyrektywy w sprawie VAT.

W ww. odpowiedzi na interpelację poselską czytamy ponadto: „(...) *Niezależnie od możliwości, które w kontekście obniżania stawek VAT daje dyrektywa VAT, wskazać należy, że wszelkie decyzje w zakresie zmian w wysokości stawek VAT powinny opierać się na szacunkach wpływu takiego rozwiązania na konsumentów, jak również ich kompleksowego wpływu na gospodarkę, w tym budżet państwa (...)*”.

Podkreślono, że MF analizuje wszystkie postulaty dotyczące wprowadzenia stawek preferencyjnych (również w obszarze wskazanym w interpelacji). Ostatecznie jednak wyjaśniono, że: „(...) *w chwili obecnej nie są prowadzone prace nad ewentualną zmianą wysokości stawek VAT dla artykułów dziecięcych. Jednocześnie, w mojej ocenie, stawki VAT na wskazane produkty nie odbiegają znacząco od stawek stosowanych przez inne państwa członkowskie – z dostępnych danych wynika, że stawki podatku VAT na żywność dla dzieci, pieluszki czy foteliki do przewożenia dzieci w samochodach należą w Polsce do jednych z najniższych w UE (...)*”.

## II. USŁUGI DORADCZE W ŚWIETLE USTAWY O VAT

Zgodnie z obowiązującymi przepisami art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, u którego wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 200.000 zł. Zwolnienie to przysługuje także podatnikom posiadającym siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, rozpoczynającym w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności opodatkowanych VAT, jeżeli przewidywana wartość sprzedaży – w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym – nie przekroczy tej kwoty.

Istotnym jest, że ze zwolnienia podmiotowego z VAT nie mogą korzystać podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług wymienionych szczegółowo w art. 113 ust. 13 ustawy (czyli podatnicy świadczący usługi w zakresie doradztwa). W związku z licznymi wątpliwościami w tym zakresie – jak wynika ze zgłoszenia w Serwisie „Głos podatnika”, nr zgłoszenia: 117060 z dnia 9 grudnia 2024 r. – m.in. w branży architektów, informatyków czy inżynierów podmioty gospodarcze domagają się o uszczegółowienie definicji doradztwa w ustawie o VAT.

W odpowiedzi na ww. zgłoszenie MF wskazało, że: „(...) *Zagadnienie dotyczące usług w zakresie doradztwa (w tym doradztwa podatkowego) zostało wyjaśnione w interpretacji ogólnej Ministra Finansów nr PT3.8101.2.2015.AEW.16 z 9 kwietnia 2015 r. w sprawie zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz wyłączenia ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Określenie, czy w ramach realizowanego świadczenia występuje usługa w zakresie doradztwa, której wystąpienie powoduje brak możliwości skorzystania przez podatnika ze zwolnienia podmiotowego od podatku VAT, musi być oceniane indywidualnie, z uwzględnieniem wszystkich okoliczności w danej sprawie, w szczególności z uwzględnieniem treści umowy zawartej pomiędzy stronami. Nie ma zatem uzasadnienia dla wprowadzania w ustawie o VAT generalnej definicji doradztwa, która musiałaby mieć charakter ogólny (podkreślenie redakcji) (...)*”.

## B. OBRÓT KRAJOWY

### III. SPRZEDAŻ NIERUCHOMOŚCI – SKUTKI W VAT

#### 1. Określenie momentu powstania obowiązku podatkowego

Opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów i świadczenie usług na terytorium kraju. Natomiast zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). Powyższa zasada ma zastosowanie również w przypadku sprzedaży nieruchomości.

Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy nieruchomości powstaje zasadniczo z chwilą dokonania dostawy tych nieruchomości. W tym miejscu należy wyjaśnić, że przez dostawę towarów (w tym nieruchomości) – zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT – rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Ustawodawca nie zdefiniował jednak pojęcia „przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel”. W tym zakresie wypowiedział się TSUE w wyroku z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88. W orzeczeniu tym stwierdził, że „dostawa towarów” nie odnosi się do przeniesienia własności zgodnie z procedurami określonymi w stosownych przepisach krajowych, ale obejmuje **każde przeniesienie majątku rzeczowego przez jedną stronę, która upoważnia drugą stronę do rozporządzenia tym majątkiem, tak jak gdyby była ona ich właścicielem**.


Dostawa towarów to przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, nawet jeżeli nie doszło do przeniesienia własności tej rzeczy.

Organy podatkowe oraz krajowe sądy administracyjne definiując pojęcie „przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel” powołują się na powyższy wyrok TSUE. Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 17 października 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.443.2024.4.MG, w której również czytamy:

*„(...) W celu przedstawienia właściwego rozumienia pojęcia »przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel« należy zaznaczyć, że dotyczy ono tego rodzaju czynności, która daje otrzymującemu towar prawo do postępowania z nią jak właściciel. **Należy przy tym podkreślić, że chodzi tutaj przede wszystkim o możliwość faktycznego dysponowania rzeczą, a nie rozporządzania nią w sensie prawnym.** Istotą dostawy towarów nie jest przeniesienie prawa własności, zatem zwrotu »prawo do rozporządzania jak właściciel« nie można interpretować jako »prawa własności«, lecz jako własność ekonomiczną. Własność ekonomiczna to sytuacja, w której – z punktu widzenia aspektów ekonomicznych oraz w rozumieniu potocznym – należałoby uznać kogoś za właściciela rzeczy, np. posiadacza nieruchomości, której wydaniu nie towarzyszyło przeniesienie własności w formie aktu notarialnego. W przypadku przejścia własności ekonomicznej ma miejsce dostawa towarów.*

**Dla Prenumeratorów GOFIN**

---



Obszerna baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie [www.interpretacje.gofin.pl](http://www.interpretacje.gofin.pl)



Przy czym, czynności przejścia własności ekonomicznej nie musi towarzyszyć przejście własności w sensie prawnym.

***(...) kluczowym elementem jest przeniesienie, w istocie rzeczy, praktycznej kontroli nad rzeczą i możliwości dysponowania nią (...)***”.

W zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego z tytułu dostawy nieruchomości wypowiedział się przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej:

- z dnia 14 kwietnia 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.78.2023.4.IK, tj.: *„(...) przez przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel (tj. dokonanie dostawy) w rozumieniu ustawy o VAT należy rozumieć czynność faktyczną, w następstwie której następuje fizyczne przekazanie towaru nabywcy i nabywca uzyskuje faktyczną możliwość dysponowania towarem. Z tą też chwilą powinien powstawać obowiązek podatkowy z tytułu dokonania dostawy towaru. Biorąc pod uwagę przepisy ustawy o VAT oraz opis sprawy, obowiązek podatkowy w podatku VAT z tytułu dostawy lokalu powstanie w dniu zawarcia aktu notarialnego przez nabywcę, gdzie w tym samym dniu nabywca otrzyma klucze i uzyska faktyczną możliwość dysponowania lokalem (...)*”;
- z dnia 7 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.641.2023.1.AWY, czyli: *„(...) skoro (...) przekazanie lokalu nabywcy, tj. przeniesienie prawa do rozporządzania lokalem jak właściciel nastąpi przed wypłatą środków pieniężnych z zamkniętego rachunku powierniczego, to obowiązek podatkowy z tytułu dostawy lokalu powstanie u Państwa z chwilą przekazania lokalu nabywcy, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania lokalem jak właściciel na jego nabywcę, zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy (...)*”.

W związku z powyższym obowiązek podatkowy z tytułu dostawy lokali i budynków powstaje z chwilą dokonania dostawy tych budynków i lokali, tj. z chwilą przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jak właściciel. Co do zasady, będzie to miało miejsce w chwili podpisania aktu notarialnego. Jeżeli jednak przed podpisaniem tego aktu będzie miało miejsce wydanie tych nieruchomości obowiązek podatkowy powstanie z tym dniem. Natomiast jeżeli przed dokonaniem dostawy zostanie uiszczona całość lub część należnej zapłaty, obowiązek powstanie z tą chwilą i w części otrzymanej zapłaty (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 24 maja 2023 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.169.2023.1.WH).

## **2. Rozliczanie opłaty rezerwacyjnej**

Przedsiębiorcy przed dokonaniem sprzedaży danej nieruchomości często zawierają z przyszłymi ich nabywcami umowę rezerwacyjną. Przedmiotem wątpliwości może być kwestia opodatkowania otrzymania opłaty rezerwacyjnej czy przekazywania jej na mieszkaniowy rachunek powierniczy.

### **2.1. Otrzymanie opłaty rezerwacyjnej**

Zgodnie z utrwalonym już stanowiskiem organów podatkowych opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania nie wiąże się z wykonaniem jakiegokolwiek świadczenia i tym samym nie podlega opodatkowaniu VAT. Tak przykładowo uznał Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 10 czerwca 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.119.2024.2.IK. Jego zdaniem opłata rezerwacyjna w momencie jej wpłaty przez klienta, ma charakter kaucji i ma zabezpieczać wykonanie wzajemnych zobowiązań pomiędzy klientem i spółką. Czytamy w niej:

*„(...) w dacie otrzymania przez Państwa opłaty rezerwacyjnej, wpłacanej na podstawie umowy rezerwacyjnej, opłata ta nie będzie stanowić wynagrodzenia za dostawę towarów*

czy świadczenie usług, a jedynie będzie potwierdzać rzeczywiste zainteresowanie klienta Państwa ofertą i wolę nabycia nieruchomości.

Opłata rezerwacyjna w dacie jej otrzymania przez Państwa nie wiąże się zatem z wykonaniem przez Państwa świadczenia i tym samym w dacie jej otrzymania nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy (...).

### Uwaga



**Opłata rezerwacyjna w momencie jej wpłaty przez klienta, ma charakter kaucji i zabezpiecza wykonanie wzajemnych zobowiązań. Otrzymana opłata rezerwacyjna nie skutkuje w momencie jej otrzymania powstaniem obowiązku podatkowego w VAT (nie podlega opodatkowaniu VAT).**

Jednocześnie w tej samej interpretacji organ podatkowy wyjaśnił, że w przypadku, gdy opłata rezerwacyjna w momencie zawarcia umowy przenoszącej własność nieruchomości zostanie zaliczona na poczet ceny sprzedaży tej nieruchomości, to z tą chwilą przekształca się w zaliczkę (cenę) nieruchomości, rodzącą na gruncie ustawy o VAT obowiązek podatkowy, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT.

W tym zakresie wyjaśnił: „(...) Przepis ten wiąże powstanie obowiązku podatkowego z momentem zapłaty całości lub części należności z tytułu dostawy towarów – nieruchomości.

Zatem w odniesieniu do sytuacji, **kiedy będą Państwo zawierali z nabywcą (zainteresowanym niebędącym stroną postępowania) umowę przenoszącą własność nieruchomości obowiązek podatkowy powstanie w dacie zawarcia tej umowy, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, tj. z chwilą zaliczenia przedmiotowej opłaty rezerwacyjnej na poczet ceny nieruchomości, o ile wcześniej nie nastąpi dokonanie dostawy nieruchomości na rzecz nabywcy, zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy** (podkreślenie redakcji) (...).

Warto zaznaczyć, że w rozpatrywanej przez Dyrektora KIS sprawie do opłaty rezerwacyjnej nie miały zastosowania przepisy art. 32 ustawy z dnia 20 maja 2021 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 695). Sprawa dotyczyła przedwstępnej umowy sprzedaży prawa użytkowania wieczystego nieruchomości, na które składają się cztery działki ewidencyjne gruntu, która przewiduje obowiązek wpłaty przez nabywcę na rzecz sprzedawcy opłaty rezerwacyjnej. Sprzedawca może dowolnie dysponować opłatą rezerwacyjną od momentu jej wpłaty.

## 2.2. Opłata rezerwacyjna przekazywana na mieszkaniowy rachunek powierniczy

W branży deweloperskiej opłata rezerwacyjna jest zaliczana na poczet ceny nabycia praw wynikających z podpisanej umowy deweloperskiej oraz przekazywana na mieszkaniowy rachunek powierniczy. Zgodnie bowiem z art. 32 ust. 3 i 4 ww. ustawy o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego oraz Deweloperskim Funduszu Gwarancyjnym:

- opłata rezerwacyjna jest zaliczana na poczet ceny nabycia praw wynikających z umowy deweloperskiej albo umowy, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 lub 5 lub art. 3 albo art. 4 (m.in. umowy ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego i przeniesienia własności tego lokalu oraz praw niezbędnych do korzystania z tego lokalu na nabywcę),



- w przypadku zawarcia umowy deweloperskiej albo jednej z umów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 lub 5, deweloper przekazuje opłatę rezerwacyjną na mieszkaniowy rachunek powierniczy prowadzony dla przedsięwzięcia deweloperskiego lub zadania inwestycyjnego, nie później niż w terminie 7 dni od dnia zawarcia umowy.

W tym miejscu należy wspomnieć, że deweloper, który rozpoczyna sprzedaż, ma obowiązek zawarcia umowy otwartego mieszkaniowego rachunku powierniczego albo zamkniętego mieszkaniowego rachunku powierniczego (mieszkaniowego rachunku powierniczego) dla danego przedsięwzięcia deweloperskiego. Z kolei nabywca dokonuje wpłat na mieszkaniowy rachunek powierniczy zgodnie z postępowaniem realizacji przedsięwzięcia deweloperskiego lub zadania inwestycyjnego.

Otwarty mieszkaniowy rachunek powierniczy to należący do dewelopera rachunek powierniczy, o którym mowa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2024 r. poz. 1646 ze zm.) lub ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 512 ze zm.), służący gromadzeniu środków pieniężnych wpłacanych przez nabywcę na cele określone w umowie deweloperskiej albo w jednej z umów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 lub 5 lub ust. 2, z którego **wypłata zdeponowanych środków następuje zgodnie z harmonogramem przedsięwzięcia deweloperskiego lub zadania inwestycyjnego, określonym w jednej z tych umów**. Z kolei zamknięty mieszkaniowy rachunek powierniczy to również należący do dewelopera rachunek powierniczy, służący gromadzeniu środków pieniężnych wpłacanych przez nabywcę na cele określone w umowie deweloperskiej albo w jednej z umów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 lub 5 lub ust. 2, z którego jednak **wypłata zdeponowanych środków następuje jednorazowo, po przeniesieniu na nabywcę każdego z praw wynikających z tych umów**.

## Uwaga

**Zdaniem organów podatkowych środków wpływających na rachunek powierniczy nie można zaliczyć do przedpłat, zaliczek, zadatków, rat wymienionych w art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Z chwilą bowiem ich wpłacania posiadacz rachunku nie ma możliwości rozporządzania nimi. Dopiero możliwość swobodnego dysponowania wpłaconymi środkami na rachunek powierniczy powoduje, że wpłacone kwoty uznaje się za zapłatę za wykonane świadczenie lub zaliczkę, przedpłatę.**

Powyższe stanowisko zaprezentował Dyrektor KIS w interpretacjach indywidualnych z dnia 7 grudnia 2023 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.641.2023.1.AWY oraz z dnia 19 lipca 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.293.2024.2.AKA.

W tej pierwszej czytamy:

*„(...) Zawarcie umowy przedwstępnej spowoduje, że przekażą Państwo opłatę rezerwacyjną na rachunek powierniczy zamknięty. Opłata rezerwacyjna będzie zaliczana na poczet ceny lokalu. Należy zauważyć, że przekazanie na rachunek powierniczy opłaty rezerwacyjnej spowoduje, że nie będą mieli Państwo prawa do swobodnego rozporządzania tymi środkami. Z powyższego wynika, że nie nastąpi wówczas zmiana kwalifikacji wpłaconej opłaty rezerwacyjnej i nie wpłynie to na ziszczenie się warunków wskazanych w art. 19a ust. 8 ustawy. Zatem **przekazanie opłaty rezerwacyjnej z Państwa rachunku na rachunek***

***powierniczy zamknięty nie będzie powodować powstania obowiązku podatkowego (podkreślenie redakcji) (...)***”.

Z kolei w drugiej z ww. interpretacji z dnia 19 lipca 2024 r. organ podatkowy odniósł się do opłaty rezerwacyjnej zaliczanej na poczet ceny nabycia praw wynikających z umowy deweloperskiej i przekazywanej z rachunku bieżącego spółki na rachunek powierniczy (z tym, że na otwarty mieszkaniowy rachunek powierniczy).

W tym zakresie również stwierdził, że: „(...) przekazanie na rachunek powierniczy opłaty rezerwacyjnej spowoduje, że nie będą mieli Państwo prawa do swobodnego rozporządzania tymi środkami. Dopiero zwolnienie opłaty rezerwacyjnej z rachunku powierniczego spowoduje, że mają Państwo prawo do rozporządzania tymi środkami. Możliwość swobodnego dysponowania przez Państwa tymi środkami spowoduje, że kwota opłaty rezerwacyjnej zostanie uznana za zapłatę, lub zaliczkę na poczet ceny za lokal mieszkalny”. W konsekwencji uznał, że: „(...) **obowiązek podatkowy powstaje – zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy – w momencie zwolnienia opłaty rezerwacyjnej z rachunku powierniczego prowadzonego dla przedsięwzięcia deweloperskiego. Podsumowując, będą Państwo zobowiązani do rozpoznania obowiązku podatkowego stosownie do art. 19 ust. 8 ustawy, w momencie, w którym środki te zostaną zwolnione przez bank i będą Państwo mogli nimi swobodnie dysponować, przy założeniu jednak, że zostaną one przekazane przed przeniesieniem prawa do rozporządzania lokalem mieszkalnym jak właściciel (podkreślenie redakcji) (...)**”.

### **3. Obowiązek i termin wystawienia faktury na rzecz innego podatnika**

Zgodnie z art. 106b ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy o VAT podatnik obowiązany jest wystawić fakturę dokumentującą zarówno dokonaną dostawę towaru i świadczenie usług (dokonywane na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem), jak i otrzymanie całości lub części zapłaty przed dokonaniem tych czynności.

Przykładowo Dyrektor KIS w ww. interpretacji indywidualnej z dnia 10 czerwca 2024 r., wyjaśnił, że:

„(...) w przypadku, gdy opłata rezerwacyjna w momencie zawarcia umowy przenoszącej własność nieruchomości zostanie zaliczona na poczet ceny sprzedaży tej nieruchomości, to z tą chwilą opłata rezerwacyjna przekształci się w zaliczkę (cenę) nieruchomości. Obowiązek podatkowy powstanie w dacie zaliczenia opłaty rezerwacyjnej na poczet ceny nabycia nieruchomości, zgodnie z art. 19a ust. 8 ustawy o VAT. Zatem będą Państwo zobowiązani wystawić fakturę dokumentującą otrzymanie przez Państwa części zapłaty, na podstawie art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy (...)

Jednocześnie podatnik – co do zasady – zobowiązany jest do wystawienia faktury nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy, wykonano usługę albo otrzymano całość lub część zapłaty przed dokonaniem danej czynności, lecz nie wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem tej dostawy, wykonaniem usługi lub otrzymaniem zapłaty (zaliczki).

Co ważne, jeżeli po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia, mające wpływ na treść wystawionej faktury lub okaże się, że dokument ten zawiera błędy, podatnik wystawia w takim

przypadku fakturę korygującą. Faktura korygująca wystawiana jest bowiem w celu podania właściwych, prawidłowych i zgodnych z rzeczywistością kwot i innych danych, decydujących o rzetelności wystawionego dokumentu.

W tym miejscu warto mieć na uwadze interpretację indywidualną Dyrektora KIS z dnia 20 grudnia 2023 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.560.2023.2.AG. Zdaniem organu podatkowego, jeżeli faktura została wystawiona przez spółkę wcześniej niż 60 dni przed dokonaniem dostawy lokalu/budynku lub otrzymaniem całości lub części zapłaty i została wprowadzona do obrotu prawnego przez przekazanie jej nabywcy lokalu, wówczas należy ją uznać jako wystawioną niezgodnie z ww. art. 106i ust. 7 ustawy o VAT. W takiej sytuacji, skoro nie doszło do otrzymania zaliczki, to faktura zaliczkowa stawiała się fakturą wystawioną przedwcześnie – dokumentowała zdarzenie, do którego nie doszło. Zatem faktura ta nie mogła pozostać w obrocie gospodarczym. Ostatecznie organ podatkowy uznał, że **spółka powinna skorygować przedwcześnie wystawione faktury zaliczkowe, poprzez wystawienie faktur korygujących „do zera” (w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku). W przypadku braku korekty spółka zobowiązana jest do zapłaty wykazanego w nich podatku VAT w trybie art. 108 ustawy o VAT.**

Należy podkreślić, że z powyższym stanowiskiem nie zgodził się WSA w Krakowie. W nieprawomocnym wyroku z dnia 29 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/Kr 225/24 czytamy m.in.: „(...) W ocenie Sądu, strona skarżąca nie będzie zobowiązana do dokonania korekty przedwcześnie wystawionych faktur VAT z tytułu częściowych wpłat dokonywanych przez nabywcę na zamknięty rachunek powierniczy, w zakresie podstawy opodatkowania i kwoty podatku. Korekta przedwcześnie wystawionych faktur na podstawie art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy o VAT powinna zostać dokonana wyłącznie w zakresie stwierdzonego błędu, tj. w zakresie błędnie określonej daty powstania obowiązku podatkowego (...)”.

Warto również dodać, że w świetle wyroków NSA, jeżeli faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które podlega opodatkowaniu, to sam fakt wystawienia przedwcześnie faktury nie rodzi obowiązku zapłaty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT. Taka faktura powinna zostać zaewidencjonowana i rozliczona na zasadach ogólnych, tj. z chwilą powstania obowiązku podatkowego. Przykładem jest wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 686/19. W jego ocenie:

*„(...) Wystawienie przedwczesnej faktury pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego na gruncie VAT. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem, zgodnie z art. 19a ustawy o VAT, z chwilą dokonania dostawy towarów (fizycznego wydania i podpisania protokołu odbioru przedmiotu umowy, potwierdzającego tę czynność) lub z chwilą zapłaty (jeśli zapłata nastąpiła przed wydaniem przedmiotu umowy), nie zaś z chwilą wystawienia faktury. (...) Nie można także się zgodzić (...) że w stanie faktycznym wskazanym we wniosku zajdzie potrzeba skorygowania faktury. Po pierwsze nie występuje żadna z okoliczności faktycznych wymienionych w art. 106j ustawy o VAT rodząca potrzebę skorygowania takiej faktury, w szczególności nie doszło do pomyłki w treści faktury (w zakresie daty dokonania dostawy). Po drugie, przedmiotowa faktura będzie dokumentować rzeczywiste zdarzenie gospodarcze, które co do zasady podlega opodatkowaniu, a przedwczesne wystawienie faktury pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego (...)”.*

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie [www.orzecznictwo.gofin.pl](http://www.orzecznictwo.gofin.pl)

## IV. TERMIN DOKONANIA ODLICZENIA PODATKU VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

**?** *W dniu 20 stycznia 2025 r. złożyłem JPK\_V7M za grudzień 2024 r. Obecnie znalazłem jeszcze dwie faktury wystawione i otrzymane w grudniu 2024 r. Czy mogę wynikający z nich podatek VAT odliczyć na bieżąco, czy muszę złożyć korektę deklaracji za grudzień 2024 r., z uwagi na to, że dotyczą one ubiegłego roku?*

W ustawie o VAT nie zawarto regulacji, które w sposób szczególny odnoszą się do odliczania VAT z faktur na przełomie lat podatkowych. Zatem niezależnie od tego, czy podatnik nabywa towar/usługę w trakcie roku podatkowego, czy na przełomie lat, zasady odliczania VAT od dokonanych zakupów są analogiczne.

Zgodnie z zasadą ogólną prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów i usług przysługuje:

- jeśli zakup ten służy wykonywanym przez podatnika czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT),
- w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy; przy czym odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny (art. 86 ust. 10 i 10b ustawy o VAT).

Zgodnie natomiast z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT – zarówno w trakcie roku, jak i na przełomie lat – jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w ww. terminie, to może odliczyć VAT naliczony w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych (jeżeli rozlicza VAT miesięcznie), bądź dwóch następnych (dotyczy podatników rozliczających VAT kwartalnie). Jeżeli podatnik nie dokona tego odliczenia także w ww. okresie, to może odliczyć VAT – stosownie do art. 86 ust. 13 ustawy poprzez odpowiednią korektę deklaracji podatkowej.

**W rozpatrywanej sprawie zakładamy, że podatnik w grudniu 2024 r. zakupił towary/usługi i w stosunku do tych transakcji obowiązek podatkowy powstał w tym samym miesiącu. W tym też miesiącu otrzymał faktury dokumentujące ww. zakup. Zatem podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego z tych faktur w rozliczeniu za grudzień 2024 r. Jeżeli w rozliczeniu za ten miesiąc nie dokonał odliczenia, nie ma potrzeby realizacji tego prawa poprzez korektę deklaracji. Może bowiem odliczyć VAT na bieżąco w deklaracji za styczeń, luty lub marzec 2025 r.**

**?** *Spółka zakupiła dla swoich pracowników z okazji Dnia Kobiet słodczyce w cenie jednostkowej powyżej 20 zł. Czy spółka ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od tego zakupu i w jakim terminie?*

Zasadą jest, że podatnicy mogą odliczyć VAT od nabytych towarów w takim zakresie, w jakim te towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (pod warunkiem niezastąpienia przesłanek negatywnych określonych w art. 88 ustawy o VAT).

Co ważne, aby podatnik mógł odliczyć VAT od nabytych towarów, towary te muszą wykazywać związek z prowadzoną działalnością podatnika. Związek ten może mieć charakter

bezpośredni (gdy nabywane towary służą np. dalszej odsprzedaży) lub pośredni (gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa; pośredni związek zakupów z działalnością podatnika może wystąpić wówczas, gdy zakup towarów nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania przychodu przez podatnika, ale przez wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości przyczynia się do generowania przez dany podmiot obrotów).

Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych konsekwentnie stoją na stanowisku, zgodnie z którym, w przypadku gdy pracodawca przekazuje pracownikom upominki z okazji Dnia Kobiet, to wydatki ponoszone na ten cel nie mają związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, ponieważ służą zaspokojeniu osobistych potrzeb pracowników. W konsekwencji nie pozwala to na odliczenie podatku naliczonego od nabywanych towarów. Jak bowiem podkreślił Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 17 maja 2024 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.71.2024.2.AR:

*„(...) w przypadku przekazania pracownikom upominków okolicznościowych (np. z okazji Dnia Kobiet – przypis redakcji) w formie towaru (np. (...)) oraz voucherów, opisanych we wniosku, korzyści uzyskiwane przez Państwo mają znaczenie drugorzędne wobec korzyści prywatnych uzyskiwanych przez pracowników.*

*Analiza przedstawionego opisu sprawy na tle powołanych przepisów prowadzi zatem do wniosku, że nabyte towary przez Państwa i następnie nieodpłatnie przekazane na rzecz pracowników nie mają zarówno ogólnego, jak i pośredniego związku z działalnością gospodarczą Spółki, gdyż stanowią świadczenia wynikające z dobrej woli Spółki. Służą one w głównej mierze zaspokojeniu osobistych/prywatnych potrzeb Państwa pracowników.*

*Tym samym, nie przysługuje Państwu prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabywania upominków okolicznościowych (w formie towaru) oraz voucherów na rzecz pracowników.*

*Ww. wydatki ponoszone przez Państwa w związku z nabyciem upominków okolicznościowych (towarów) oraz voucherów nie są/nie będą związane ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług w ramach prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej, gdyż jak wskazano powyżej służą one do zaspokojenia potrzeb prywatnych pracowników.*

*Zatem, Spółce nie przysługuje/nie będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego wykazanego w fakturach dotyczących wydatków na zakup ww. upominków okolicznościowych przekazywanych pracownikom w formie towarów (...) oraz voucherów, gdyż nie jest spełniony warunek wynikający z art. 86 ust. 1 ustawy (...).*

**Wydatki ponoszone przez podatnika (pracodawcę) na zakup upominków dla pracowników z okazji Dnia Kobiet nie uprawniają go zatem do odliczenia podatku naliczonego przy ich nabyciu.**



***W lutym 2025 r. otrzymałem fakturę za usługę najmu kontenera świadczoną w okresie 1–28 luty 2025 r. Faktura została wystawiona w dniu 31 stycznia 2025 r. W jakim terminie mam prawo do odliczenia VAT?***

Podstawą do ustalenia terminu odliczenia VAT przez najemcę jest określenie przez niego, czy nabyta usługa najmu ma związek z wykonywanymi przez niego czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT. Jeżeli związek taki istnieje, to podatnik ma prawo do pełnego odliczenia VAT z faktury dokumentującej najem.



Z przepisów ustawy o VAT wynika, że podatnik może odliczyć podatek naliczony od nabytej usługi zasadniczo w rozliczeniu za okres, w którym spełnione zostaną następujące warunki:

- po stronie usługodawcy (wynajmującego) powstał obowiązek podatkowy z tytułu danej czynności oraz
- podatnik (najemca) otrzymał fakturę dokumentującą usługę.

Należy pamiętać, że odliczenia można również dokonać w rozliczeniu za jeden z trzech kolejnych okresów rozliczeniowych.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu podatnik otrzymał fakturę dokumentującą najem w lutym 2025 r. Ponieważ faktura została wystawiona w styczniu, obowiązek podatkowy po stronie wynajmującego – zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT – powstał z chwilą jej wystawienia, czyli w styczniu.

**Oznacza to, że oba ww. warunki odliczenia podatku naliczonego zostały spełnione w lutym br. i w rozliczeniu za ten właśnie okres podatnik ma prawo do odliczenia VAT naliczonego (bądź też w rozliczeniu za marzec, kwiecień lub maj 2025 r.).**



***Czy przy odliczaniu zryczałtowanego zwrotu podatku z faktury VAT RR można stosować ogólne zasady odliczania VAT określone w art. 86 ustawy o VAT?***

Rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla czynnego podatnika VAT, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych VAT. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych.

Nabywca dla udokumentowania takiej transakcji wystawia fakturę oznaczoną jako „Faktura VAT RR”. Fakturę tę wystawia się w dwóch egzemplarzach, a jej oryginał przekazywany jest dostawcy. Faktura VAT RR może być wystawiona w formie papierowej, a także za zgodą dostawcy, może być wystawiana, podpisywana i przesyłana w formie elektronicznej.

Dokument ten powinien zawierać dane wskazane w art. 116 ust. 2 i 3 ustawy o VAT. Ponadto, na fakturze VAT RR wykazać należy kwotę zryczałtowanego podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku (art. 115 ust. 2 w związku z art. 146ef ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Faktura ta dla jej wystawcy stanowi podstawę do odliczenia wykazanego w niej podatku. Zryczałtowany zwrot podatku zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty.

Warunkiem odliczenia – zgodnie z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT – jest, aby:

- nabycie produktów rolnych było związane z dostawą opodatkowaną;
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem;
- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostały podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.



Zatem z powyższego wynika, iż ogólna zasada dokonywania odliczenia VAT, określona w art. 86 ust. 10, 10b i 11 ustawy o VAT nie ma w tym przypadku zastosowania. Odliczenie VAT naliczonego przez wystawcę faktury VAT RR następuje w rozliczeniu za okres, w którym dokonano zapłaty rolnikowi ryczałtowemu należności z faktury VAT RR.



*Wymieniliśmy stolarkę okienną w lokalu mieszkalnym, który wynajmujemy (najem zwolniony z VAT). Faktura zakupu zawiera 8% podatek VAT. Czy możemy odliczyć VAT naliczony?*

Działalnością gospodarczą, w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, jest m.in. wykorzystywanie towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Podmiot dokonujący wynajmu składników majątku – nawet jeśli jest to osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – zgodnie z powyższą regułą staje się podatnikiem podatku VAT. Nie oznacza to, że podmiot ten jest zawsze czynnym podatnikiem VAT bowiem może on korzystać np. ze zwolnienia przysługującego drobnym przedsiębiorcom, co jednak nie zmienia faktu, iż jest podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT.

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT, zwolnione z VAT są m.in. usługi w zakresie wynajmowania lub wydzierżawiania nieruchomości o charakterze mieszkalnym lub części nieruchomości, na własny rachunek, wyłącznie na cele mieszkaniowe. Zatem najem nieruchomości o charakterze mieszkalnym jest usługą zwolnioną z VAT. Zwolnienie z VAT przy wynajmie nieruchomości jest zatem uzależnione od przesłanek dotyczących charakteru wynajmowanego lokalu (musi to być lokal mieszkalny) oraz dotyczących jego przeznaczenia (cel mieszkaniowy).

W sytuacji przedstawionej w pytaniu podatnik wymienił stolarkę okienną w lokalu mieszkalnym, którego wynajem korzysta ze zwolnienia z VAT. Zatem zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, nie przysługuje mu prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktury zakupu. Fakt, że na fakturze zakupu znajduje się kwota podatku VAT nie oznacza, że podatnik w każdym przypadku może skorzystać z prawa do odliczenia tego podatku. Prawo to przede wszystkim uzależnione jest od tego, czy zakup związany jest z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT. W przypadku gdy zakup służy czynnościom zwolnionym z VAT, prawo do odliczenia nie przysługuje.

**Reasumując, zakupy towarów i usług np. montażu stolarki okiennej w lokalu mieszkalnym związane z wykonywaną usługą najmu (zwolnioną z VAT) nie uprawniają podatnika do odliczenia VAT naliczonego.**

## V. ZASADY ROZLICZANIA VAT W TRANSAKCJACH Z ROLNIKAMI RYCZAŁTOWYMI

Zasady rozliczania VAT w transakcjach z rolnikami ryczałtowymi zostały uregulowane w ustawie o VAT w sposób szczególny. Mianowicie w transakcjach z rolnikami ryczałtowymi to nie sprzedawca (rolnik), a nabywca (będący zarejestrowanym jako podatnik VAT czynny) wystawia fakturę dokumentującą sprzedaż produktów rolnych/usług rolniczych. Jednocześnie rolnikom ryczałtowym przysługuje zryczałtowany zwrot podatku, który zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego.

## 1. Kim jest rolnik ryczałtowy?

Definicję rolnika ryczałtowego odnajdujemy w art. 2 pkt 19 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu przez rolnika ryczałtowego, rozumie się rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Pod pojęciem „produkty rolne” – stosownie do art. 2 pkt 20 ustawy o VAT – rozumie się towary pochodzące z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego oraz towary, o których mowa w art. 20 ust. 1c i 1d ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.), m.in. **mąki, kasze, płatki, otręby, oleje i soki wytworzone z surowców pochodzących z własnej uprawy.**

Natomiast przez usługi rolnicze – zgodnie z art. 2 pkt 21 ustawy o VAT – należy rozumieć:

- a) usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU ex 01.6), z wyłączeniem usług podkuwania koni i prowadzenia schronisk dla zwierząt gospodarskich (PKWiU ex 01.62.10.0),
- b) usługi związane z leśnictwem (PKWiU ex 02.40.10), z wyłączeniem patrolowania lasów wykonywanego na zlecenie przez jednostki inne niż leśne (PKWiU ex 02.40.10.3),
- c) usługi wspomagające rybactwo (PKWiU ex 03.00.7), z wyłączeniem usług związanych z rybołówstwem morskim (PKWiU 03.00.71.0),
- d) wynajem i dzierżawę maszyn i urządzeń rolniczych, bez obsługi (PKWiU 77.31.10.0).

Status rolnika ryczałtowego pozwala na maksymalne uproszczenie obowiązków związanych z rozliczaniem podatku VAT. Jak wynika bowiem z przepisów ustawy o VAT rolnik ryczałtowy w zakresie prowadzonej działalności rolniczej dostarczający produkty rolne/wykonywujący usługi rolnicze jest zwolniony z obowiązku:

- 1) wystawiania faktur;
- 2) prowadzenia ewidencji dostaw i nabyć towarów i usług;
- 3) składania w urzędzie skarbowym deklaracji podatkowej, o której mowa w art. 99 ust. 1;
- 4) dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96.

### Uwaga



**Podmiot będący rolnikiem ryczałtowym może być – w pozostałym zakresie swojej działalności gospodarczej – podatnikiem VAT czynnym (niekorzystającym ze zwolnienia). Jest to wyjątkowy przypadek, w którym jeden podmiot może łączyć dwa statusy, zarówno podatnika VAT czynnego i jednocześnie podatnika VAT zwolnionego jako rolnik ryczałtowy. Jeżeli więc podatnik poza działalnością rolniczą prowadzi jeszcze inną działalność gospodarczą, to może korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy i równocześnie być opodatkowanym podatnikiem VAT z tytułu dostaw innych produktów niż rolne oraz świadczenia usług innych niż usługi rolnicze. Opodatkowanie to może być skutkiem wyboru podatnika – jeśli wartość sprzedaży z tego tytułu nie przekroczyła limitu określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT, lub też może być obli-gatoryjne – jeśli sprzedaż taka przekroczyła ten limit.**

Jednocześnie w takim przypadku (gdy podatnik poza działalnością rolniczą prowadzi jeszcze inną działalność gospodarczą) może również korzystać ze zwolnienia jako rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych bez względu na ich wartość oraz korzystać

ze zwolnienia od podatku z tytułu świadczenia innych usług – w przypadku gdy wartość tej pozostałej sprzedaży nie przekroczyła w poprzednim roku limitu określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT (tj. 200.000 zł). Powyższe potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 17 września 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.507.2024.4.PRM, tj.: „(...) *prowadzenie działalności innej niż dostawa produktów bądź świadczenie usług o charakterze rolniczym nie ma wpływu na utratę przez podatnika, będącego rolnikiem ryczałtowym, zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy. Podatnik, jako rolnik ryczałtowy, wykonuje czynności zwolnione od podatku, które to zwolnienie obejmuje konkretne czynności przewidziane w ww. przepisie, a nie całą sprzedaż. Zatem, **korzystając ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy dla dostawy produktów rolnych podatnik może, po spełnieniu warunków wynikających z art. 113 korzystać ze zwolnienia od podatku VAT dla dzierżawy gruntów pod Elektrownię Wiatrową** (podkreślenie redakcji) (...)”.*

## 2. Dokumentowanie produktów rolnych fakturą VAT RR

Kwestia dokumentowania transakcji z rolnikami ryczałtowymi została szczegółowo uregulowana w art. 116 ustawy o VAT. Zatem czynny podatnik VAT, nabywający produkty rolne od rolnika ryczałtowego wystawia w dwóch egzemplarzach fakturę VAT RR dokumentującą nabycie tych produktów. Oryginał tej faktury przekazuje dostawcy produktów rolnych.

Faktura VAT RR powinna zawierać dane wskazane w art. 116 ust. 2 i ust. 3 ww. ustawy, tj.:

- imię i nazwisko lub nazwę albo nazwę skróconą dostawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- numer identyfikacji podatkowej lub numer PESEL dostawcy i nabywcy,
- datę dokonania nabycia oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury,
- nazwy nabytych produktów rolnych,
- jednostkę miary i ilość nabytych produktów rolnych oraz oznaczenie (opis) klasy lub jakości tych produktów,
- cenę jednostkową nabytego produktu rolnego bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- wartość nabytych produktów rolnych bez kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku,
- **stawkę zryczałtowanego zwrotu podatku,**
- **kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku od wartości nabytych produktów rolnych,**
- wartość nabytych produktów rolnych wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku,
- kwotę należności ogółem wraz z kwotą zryczałtowanego zwrotu podatku, wyrażoną cyfrowo i słownie,
- **czytelne podpisy osób uprawnionych do wystawiania i otrzymania faktury lub podpisy oraz imiona i nazwiska tych osób,**
- oświadczenie dostawcy produktów rolnych w brzmieniu: „Oświadczam, że jestem rolnikiem ryczałtowym zwolnionym od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług”.

### Przykład

*Czynny podatnik VAT prowadzący sprzedaż posiłków na wynos z food-trucka dokonał zakupu warzyw i owoców od rolnika ryczałtowego. W takim przypadku wystawia fakturę VAT RR, w której wykazuje kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych (warzyw) pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.*

## Uwaga



Od 1 lutego 2026 r. – zgodnie z dodanym art. 116 ust. 3b ustawy o VAT – faktury VAT RR będą mogły być – za zgodą dostawcy – wystawiane przy użyciu KSeF. Takie faktury będą musiały zawierać numer identyfikacji podatkowej dostawcy i nabywcy (czyli będą musiały zawierać numery NIP obydwu stron transakcji).

Faktury VAT RR za zgodą rolnika mogą być również wystawiane, podpisywane i przesyłane w formie elektronicznej. W tym przypadku zamiast czytelnymi podpisami lub podpisami osób uprawnionych do wystawienia i otrzymania faktury VAT RR w formie elektronicznej, określonymi w art. 116 ust. 2 pkt 13, faktura powinna być opatrzona, odpowiednio przez dostawcę i nabywcę, **kwalifikowanym podpisem elektronicznym**. Przez przekazanie dostawcy oryginału faktury VAT RR rozumie się jej przesłanie w formie elektronicznej. Dodatkowo zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 7 października 2024 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.404.2024.2.AKR:

*„(...) e-faktura RR podpisana kwalifikowanym podpisem elektronicznym w imieniu rolnika przez inną osobę, na podstawie pisemnego upoważnienia przez rolnika do otrzymywania e-faktur w jego imieniu, będzie spełniać wymóg określony w art. 116 ust. 2 pkt 13 w związku z art. 116 ust. 3a ustawy (...).”*

### 3. Możliwość odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku

Rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych dla podatnika podatku, który rozlicza ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabycia niektórych środków produkcji dla rolnictwa opodatkowanych tym podatkiem. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku.

Zgodnie z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT zryczałtowany zwrot podatku, zwiększa u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy o VAT, **w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano zapłaty**, pod warunkiem że:

- nabycie produktów rolnych jest związane z dostawą opodatkowaną,
- zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego lub na jego rachunek w SKOK, której jest członkiem,
- w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostaną podane **numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie produktów rolnych** albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podane będą dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

Warto nadmienić, że Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2024 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.479.2024.1.AKR, uznał, że brak daty faktury VAT RR w tytule przelewu nie pozbawia podatnika prawa do odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku. Czytamy w niej: *„(...) zgodnie z art. 116 ust. 6 ustawy, zryczałtowany zwrot podatku rolnikowi ryczałtowemu zwiększa u Spółki kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy w sytuacji, gdy w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne na rzecz konkretnego rolnika ryczałtowego zostanie podany numer faktury potwierdzającej nabycie tych produktów, natomiast nie zostanie podana jej data (...).”* W opisanym zdarzeniu przyszłym można przyporządkować

każdy dokonany przelew na rzecz rolnika ryczałtowego do konkretnej transakcji zakupu udokumentowanej fakturą VAT RR .

### **Przykład**

*W styczniu 2025 r. na potrzeby prowadzonej działalności czynny podatnik VAT nabył produkty rolne od rolnika ryczałtowego. Należność wynikającą z faktury VAT RR podatnik uregulował częściowo – w dniu 10 stycznia br. oraz pozostałą część w dniu 5 lutego 2025 r. Zatem w omawianej sytuacji w odniesieniu do części wpłaty dokonanej w styczniu br. podatnik ma prawo do odliczenia w rozliczeniu JPK\_VAT za styczeń br. Natomiast w stosunku do pozostałej części należności uregulowanej w lutym br. zryczałtowany zwrot podatku zwiększy kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu JPK\_VAT za luty br.*

Powyższe stanowisko akceptują organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 21 października 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.423.2024.3.KO organ podatkowy wyjaśnił: „(...) gdy na fakturze VAT RR dokumentującej zakup od rolnika ryczałtowego produktów rolnych zostaną zamieszczone dane identyfikujące dokument potwierdzający przekazanie częściowych wpłat na rachunek bankowy rolnika, a częściowa zapłata za zakupiony towar nastąpi z zachowaniem warunków określonych w art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy, podatnik ma prawo do powiększenia kwoty podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku zawartego w wystawionej fakturze VAT RR oraz prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy dokonania wpłaty stosownej części należności. (...) przepis art. 116 ust. 6 ustawy, nie sprzeciwia się zwiększeniu u nabywcy produktów rolnych kwoty podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy, w odpowiedniej części zryczałtowanego zwrotu podatku w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonano częściowej zapłaty należności rolnikowi ryczałtowemu (...)”.

## **VI. OPODATKOWANIE USŁUG UDZIELENIA LICENCJI NA OPROGRAMOWANIE**

***Klient zakupił usługę SalesWizard CRM. Z umowy wynika, że jest to dostęp do oprogramowania obejmujący automatyzację procesów w danej organizacji – obsługi leadów, oferowanie i zawieranie umów, płatności itp. Faktura została wystawiona w dniu 28 stycznia 2025 r. na usługi świadczone w okresie od 28 stycznia 2025 r. do 28 lutego 2025 r. Kiedy powstał obowiązek podatkowy z tytułu usług udzielenia licencji do tego oprogramowania?***

### **1. Zasady ustalania obowiązku podatkowego**

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 19a ust. 1 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi. Natomiast, jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje – co do zasady – z chwilą jej otrzymania, w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT).

Przy czym na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, usługę, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, **uznaje**



się za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. Usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności lub rozliczeń, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi.

Jak wskazano wyżej art. 19a ust. 3 ustawy o VAT zawiera unormowanie w zakresie ustalenia momentu wykonania usługi w odniesieniu do „usługi, dla której w związku z jej świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń”, **czyli takiej usługi, która jest wykonywana w sposób ciągły przez pewien czas, natomiast rozliczenie należności za nią następuje w ramach okresu.**

Jednakże przepisy ustawy o VAT nie definiują pojęcia „usług ciągłych” czy „sprzedaży o charakterze ciągłym”. Wykładnia językowa tych pojęć sprowadza się do ustalenia znaczenia przymiotnika „ciągły”. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego PWN słowo „ciągły” zostało zdefiniowane jako „działający się, odbywający nieustannie, trwający stale, nieustannie; bezustanny, ustawiczny stale się powtarzający, stały” oraz „ciągnący się nieprzerwanie w przestrzeni, niemający luk, odstępów”.

NSA w wyroku z dnia 9 września 2024 r., sygn. akt I FSK 1786/20 wyjaśnił, że: „(...) **Pojęcie usług ciągłych winno (...) obejmować świadczenia tradycyjnie definiowane jako okresowe/ciągłe, jak również te dokonywane w ramach stałych umów o współpracę, w przypadku których w związku z ich świadczeniem ustalono następujące po sobie transze/terminy płatności. Ustawodawca krajowy, wykonując kompetencje nadane mu w art. 64 ust. 2 zdanie trzecie dyrektywy 112, jako kryterium charakteryzujące te usługi (ciągłe w rozumieniu dyrektywy) przyjął jako ważne ustalenie dla nich następujących po sobie terminów płatności, przy czym w zdaniu drugim wprowadził ograniczenie dla usług ciągłych trwających dłużej niż rok. Interpretacja taka nie pozostaje w sprzeczności z rezultatem wykładni językowej, czy celowościowej (na tle celów wynikających z dyrektywy 112) (podkreślenie redakcji) (...)**”.

Z kolei w interpretacjach indywidualnych Dyrektor KIS uważa, że jako sprzedaż ciągłą można uznać każdą dostawę lub usługę, która jest stale w fazie wykonywania, co oznacza, że wykonywana jest nieprzerwanie przez czas trwania umowy i w której jednoznacznie można określić jedynie moment rozpoczęcia jej świadczenia, natomiast moment jej zakończenia rozumianego jako definitywne wykonanie, nie jest z góry określony. Jest on wyznaczony przez datę obowiązywania umowy między kontrahentami (*vide*: interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 11 września 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.323.2024.4.IK).

## 2. Usługa ciągła rozliczana w miesięcznych okresach rozliczeniowych

Dla potrzeb VAT istotnym jest prawidłowe ustalenie momentu powstania obowiązku podatkowego, w tym przypadku z tytułu udzielenia licencji na dane oprogramowanie. W przedstawionej sytuacji Czytelnika nie znamy szczegółowych warunków dokonanej transakcji. W tym miejscu należy zaznaczyć, że strony mogą dowolnie kształtować treść umowy w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy prawa (w tym także przepisy prawa podatkowego). Zatem w analizowanej sytuacji Czytelnik ustalając obowiązek podatkowy w VAT musi zweryfikować dokładnie warunki zawartej transakcji/umowy, m.in. kiedy udzielono licencji i kiedy została dokonana płatność oraz czy świadczone usługi są czynnościami ciągłymi rozliczanymi w okresach rozliczeniowych.



W zakresie obowiązku podatkowego w VAT z tytułu świadczenia usługi dostępu do bazy danych w formie oprogramowania (udzielenia licencji do oprogramowania) zostały przykładowo wydane przez Dyrektora KIS interpretacje indywidualne z dnia 23 stycznia 2025 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.776.2024.3.EW czy z dnia 30 września 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.495.2024.2.EW.

W ww. interpretacji z dnia 23 stycznia 2025 r. organ podatkowy potwierdził stanowisko Wnioskodawcy (odstępując od uzasadnienia prawnego jego oceny), że **obowiązek podatkowy w VAT z tytułu świadczenia usługi dostępu do bazy danych w formie oprogramowania, o której mowa we wniosku, będzie powstawał zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, czyli z końcem kwartalnego okresu rozliczeniowego, a w pierwszym okresie z końcem 6-miesięcznego okresu (a więc z końcem czerwca 2024 r.).**

Jak wynika z treści tej interpretacji spółka w ramach umowy zawartej z kontrahentami (serwisami) przyjęła następujący sposób rozliczenia świadczonej przez nią usługi dostępu do oprogramowania:

- opłaty za korzystanie z dostępu do bazy danych, a więc oprogramowania – będą fakturowane przez spółkę w okresach kwartalnych, zgodnie z obowiązującym cennikiem oraz na podstawie faktury z zestawieniem otrzymanej od spółki C. Zatem przyjętym przez strony transakcji okresem rozliczeniowym będzie okres kwartalny (przy czym pierwszym okresem rozliczeniowym w 2024 r. jest okres 6-miesięczny, tj. od stycznia do czerwca 2024 r.),
- płatności będą dokonywane przez użytkowników oprogramowania na podstawie faktur w terminie 14 dni od dnia jej wystawienia.

Ustalone w cenniku opłaty są cenami rocznymi, których rozliczenie jest kwartalne i uzależnione jest od faktycznej liczby autoryzacji dostępu do oprogramowania w przypadku ASO lub liczby dostępu do oprogramowania i rodzaju dodatkowego oprogramowania w odniesieniu do nieautoryzowanego serwisu w danym kwartale. Cena obejmuje również roczne koszty utrzymania, dalszego rozwoju i doskonalenia funkcjonalności systemu, a także roczną ciągłą aktualizację treści danych i usługę aktualizacji. Wnioskodawca wskazał m.in., że wykonywane przez niego czynności w istocie prowadzą do zapewnienia stałego i nieprzerwanego dostępu do bazy danych oprogramowania, a świadczona usługa rozliczana jest według przyjętych okresów rozliczeniowych. Przy czym nie jest w stanie wyszczególnić momentu wykonania każdej czynności, finalnie prowadzących do wykonania zlecenia. A zatem, wykonywana usługa jest w istocie świadczeniem wykonywanym w sposób ciągły. Charakter świadczonej przez Wnioskodawcę usługi będzie sprowadzał się do stałego, nieprzerwanego dostępu do bazy danych oprogramowania – a zatem wypełniona zostanie przesłanka do zakwalifikowania tej usługi jako usługi ciągłej, polegającej na powtarzaniu takich samych czynności. Intencją stron umowy jest aby usługa dostępu do bazy danych oprogramowania była realizowana w sposób nieprzerwany (ciągłość działania).

Z kolei w ww. interpretacji indywidualnej z dnia 30 września 2024 r. zaprezentowano dwa warianty świadczonej i rozliczanej usługi polegającej na zapewnieniu klientom spółki dostępu do oprogramowania oraz towarzyszących mu usług, takich jak wsparcie w utrzymaniu i zapewnieniu właściwego funkcjonowania aplikacji (software maintenance) i uznano stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe, tj.:

- 1) usługa rozliczana jest w regularnych odstępach czasu, na podstawie ustalonego harmonogramu fakturowania, nie rzadziej niż raz w ciągu każdego roku, a faktury wskazują początek i koniec okresu, do których się odnoszą. Czytamy w niej: „(...) świadczone (...) usługi w ramach modelu subskrypcyjnego, sposób ustalania zasad faktu-

rowania i rozliczeń oraz treść faktur w pełni pozwalają na stwierdzenie, że rozliczenia odbywają się w ramach okresów rozliczeniowych, **pomimo braku bezpośredniego zdefiniowania okresów rozliczeniowych, bądź wykorzystania sformułowania »okresów rozliczeniowych« w umowie.** W szczególności, opisane postanowienia dotyczące harmonogramu fakturowania i treść wystawianych faktur należy uznać za wystarczające, aby stwierdzić, że rozliczenia następują w okresach rozliczeniowych. Z tego względu Spółka stoi na stanowisku, że do świadczonych przez nią usług subskrypcji oprogramowania będą mieć zastosowanie regulacje zawarte w art. 19 ust. 3 ustawy o VAT. Podsumowując, zdaniem Wnioskodawcy, opisana w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym usługa będzie usługą ciągłą, rozliczaną w okresach rozliczeniowych. **Obowiązek podatkowy dla tej usługi za dany okres rozliczeniowy powstanie zatem w ostatnim dniu okresu wskazanego na danej fakturze, na podstawie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, bądź w dniu otrzymania płatności za ten okres na podstawie art. 19a ust. 8, jeżeli nastąpi to przed ostatnim dniem tego okresu** (podkreślenie redakcji) (...);

- 2) w przypadku gdy za cały okres subskrypcji dokonywana jest tylko jedna płatność – obowiązek podatkowy powstanie na zasadach ogólnych, tj. w momencie wykonania usługi, bądź w momencie otrzymania płatności. Momentem zasadniczego wykonania świadczenia będzie moment udostępnienia klientom spółki oprogramowania. W związku z powyższym **obowiązek podatkowy dla świadczonych usług powstanie w dniu udostępnienia klientom spółki oprogramowania, na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, bądź w dniu otrzymania płatności za ten okres na podstawie art. 19a ust. 8, jeżeli nastąpi to przed dniem udostępnienia klientom spółki oprogramowania.**

Podobne stanowisko zaprezentował również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 28 listopada 2024 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.771.2024.1.AWY. W ocenie organu podatkowego dla usług:

- udzielenia licencji bezterminowej, płatnej jednorazowo „z góry” w określonym terminie od dnia udzielenia licencji lub płatnej w ratach – obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 19a ust. 1 ustawy o VAT, tj. z chwilą wykonania usługi. Za moment wykonania usługi w tym przypadku należy przyjąć datę udzielenia tej licencji, czyli przekazania prawa do korzystania z licencji;
- udzielenia licencji terminowej (na czas określony), płatnej jednorazowo „z góry” po zawarciu umowy licencji (w sytuacji gdy wpływ opłaty nie warunkuje udzielenia licencji rozumianej jako wydanie klucza sprzętowego (nośnika) z kodem aktywacyjnym) – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi. Za moment wykonania usługi należy przyjąć również datę udzielenia licencji. W tym przypadku udzielenie licencji, wykonanie usługi następuje już w momencie jej udzielenia, ponieważ wówczas spełniona zostaje istota usługi – przekazanie prawa do korzystania z licencji na rzecz licencjobiorcy. W tym zakresie czytamy: „(...) W opisanym przypadku udzielenie licencji terminowej następuje po przekazaniu prawa do korzystania na rzecz licencjobiorcy, poprzez przekazanie nośnika z kluczem aktywacyjnym, zatem obowiązek podatkowy powstaje w dniu przekazania klientowi ww. nośnika z kluczem aktywacyjnym (...);”
- udzielenia licencji **na czas określony, gdy płatności należności dokonywane są okresowo, zgodnie z harmonogramem płatności, odnoszących się do okresów rozliczeniowych (miesięcznych, kwartalnych, półrocznych lub rocznych) – to pomimo że licencja udzielana jest w momencie przekazania klientowi nośnika z kluczem aktywacyjnym, za moment wykonania tej usługi należy uznać,**

**stosownie do art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, ostatni dzień każdego okresu rozliczeniowego, do którego odnosi się płatność.** Przy czym usługę świadczoną w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla której w związku z jej świadczeniem w danym roku nie upływają terminy płatności, uznaje się za wykonaną z upływem każdego roku podatkowego, do momentu zakończenia świadczenia tej usługi. W sytuacji natomiast, gdy płatność z tytułu tej licencji nastąpi przed końcem okresu rozliczeniowego, którego dana płatność dotyczy, należy przyjąć, że zapłata zostanie dokonana przed wykonaniem usługi, wobec czego obowiązek podatkowy w tym przypadku powstanie z chwilą otrzymania zapłaty.

### Reasumując

Jeżeli usługa wymieniona w treści pytania jest świadczona w sposób ciągły i powtarzalny i w związku ze świadczeniem tej usługi ustalone zostały następujące po sobie terminy płatności i rozliczenia (opłaty za korzystanie z dostępu do tego oprogramowania są rozliczane i fakturowane w okresach miesięcznych), to obowiązek podatkowy w VAT z tego tytułu powstaje zgodnie z art. 19a ust. 3 ustawy o VAT, czyli z końcem miesięcznego okresu rozliczeniowego. Przy takim założeniu Czytelnik prawidłowo ustalił obowiązek podatkowy z tytułu świadczonej usługi wymienionej w treści pytania, tj. w dniu 28 lutego 2025 r. (pod warunkiem, że przed 28 lutego 2025 r. nie otrzymał płatności za ten okres).

## VII. CZY PODATNIK MA MOŻLIWOŚĆ ANULOWANIA FAKTUR?

W praktyce podatnicy w różnych okolicznościach przez pomyłkę wystawiają kontrahentowi dwie faktury na tą samą czynność opodatkowaną. Z uwagi na brak w ustawie o VAT oraz w przepisach rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy regulacji, które odnosiłyby się do anulowania faktur pojawiają się wątpliwości dotyczące możliwości anulowania faktur.

Zgodnie z ugruntowaną już linią orzecniczą organów podatkowych dopuszczalne jest anulowanie faktur, ale tylko wyjątkowo w określonych przypadkach. Zdaniem organów podatkowych anulowanie faktury może nastąpić po spełnieniu łącznie dwóch przesłanek, tj.:

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

### Uwaga

**Podatnik powinien dołożyć należytej staranności przy dokumentowaniu zaistniałych zdarzeń gospodarczych. Anulowanie faktury jest dopuszczalne, jednakże powinno być traktowane w sposób wyjątkowy i wykorzystywane tylko w przypadku zaistnienia takiej konieczności, tj. gdy faktura nie została wprowadzona do obrotu prawnego oraz dokumentuje czynność rzeczywiście niedokonaną. W przypadku anulowania faktury sprzedawca (wystawca faktury) winien posiadać w swojej dokumentacji zarówno kopię, jak i oryginał dokumentu sprzedaży z dokonaną na nich adnotacją unieważniającą fakturę, która unieważni ich powtórne wydanie i wykorzystanie.**



Powyższe potwierdził Dyrektor KIS przykładowo w interpretacjach indywidualnych z dnia 6 grudnia 2024 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.598.2024.4.KO, z dnia 14 czerwca 2023 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.282.2023.2.AMA czy z dnia 14 października 2022 r., nr 0112-KDIL1-1.4012.360.2022.1.JK.

W związku z powyższym ważną kwestią jest ustalenie, czy dana faktura została wprowadzona do obrotu prawnego. W tym zakresie wypowiedział się organ podatkowy w interpretacji indywidualnej z dnia 17 maja 2022 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.178.2022.1.JSZ, tj.:

*„(...) Niewprowadzenie faktury do obrotu prawnego może mieć miejsce, gdy faktura nie zostanie wysłana do kontrahenta, bądź gdy faktura zostanie wysłana, ale nie zostanie odebrana przez kontrahenta, bądź gdy faktura zostanie wysłana i odebrana, a następnie odesłana przez kontrahenta (w taki sposób, że podatnik posiada oba egzemplarze faktur – oryginał i kopię – a kontrahent nie uwzględnił faktury w swoich ewidencjach), a jednocześnie nie doszło do zrealizowania transakcji. Jednocześnie wskazać należy, że **faktura elektro-  
niczna zostaje wprowadzona do obrotu prawnego poprzez wysłanie jej na podany przez odbiorcę adres. Ponadto nie może być zwrócona przez odbiorcę** (podkreślenie redakcji) (...)”.*

Na koniec warto dodać, że sądy administracyjne również dopuszczają w wyjątkowych sytuacjach anulowanie faktury. Przykładowo w prawomocnym wyroku WSA w Gliwicach z dnia 26 marca 2024 r., sygn. akt I SA/GI 955/23 czytamy: *„(...) anulowanie faktur (...) powinno dotyczyć wyłącznie tych dokumentów, które nie zostały wprowadzone przez podatnika do obrotu prawnego (...)”.* Przy czym z nieprawomocnego wyroku WSA w Łodzi z dnia 27 września 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 575/23 wynika, że: *„(...) nie występuje instytucja anulowania faktur VAT w sytuacji wydania ich nabywcy usługi czy towaru. A jedyną formą »wycofania« wadliwie wystawionej faktury VAT jest jej korekta w trybie i na warunkach określonych w ustawie o VAT (...)”.*

## Przykład

*Czynny podatnik VAT wykonuje usługi remontowe. W styczniu 2025 r. przez pomyłkę wystawił kontrahentowi w formie papierowej dwie faktury (o różnych numerach, na te same kwoty) z tytułu wykonania jednej usługi remontowej. Obie faktury zostały przekazane kontrahentowi. Skoro doszło do wprowadzenia faktury do obiegu prawnego (przekazano ją kontrahentowi i on jej nie odesłał), to podatnik nie może anulować jednej z faktur. W takich okolicznościach powinien skorygować fakturę „do zera” (poprzez wystawienie faktury korygującej). W przeciwnym wypadku będzie narażony na konieczność odprowadzenia wykazanego w niej VAT na podstawie art. 108 ustawy o VAT.*

Dodatkowo warto mieć na uwadze, że WSA w Gliwicach w ww. wyroku z dnia 26 marca 2024 r., wskazał, że: *„(...) **korekta pustej faktury jest możliwa, ale pod warunkiem, że podatnik dokona jej przed ujawnieniem tych faktur przez organy podatkowe** (...) podatnik powinien zadbać, aby jego kontrahent dokonał stosownych korekt po stronie podatku naliczonego. Nieskuteczne zatem będzie skorygowanie pustych faktur po tym, jak u podatnika lub u jego kontrahenta zostanie przeprowadzona kontrola, która ujawni proceder wystawiania fikcyjnych faktur (podkreślenie redakcji) (...)”.*

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

- 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 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania (Dz. U. z 2023 r. poz. 1849 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas w postaci oprogramowania”;
- 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), 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”;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. z 2021 r. poz. 1625 ze zm.), zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie kas”.

## C. KASY REJESTRUJĄCE

### VIII. PROBLEMY Z EWIDENCJONOWANIEM SPRZEDAŻY NA RZECZ PRACOWNIKÓW PODATNIKA

#### 1. Nieodpłatne przekazanie pakietów medycznych

***Dokonyjemy zakupu pakietów medycznych (zwolnionych z VAT) na rzecz naszych pracowników. Czy nieodpłatne przekazanie tych pakietów spowoduje obowiązek ewidencjonowania w kasie fiskalnej?***

W sytuacji, gdy podatnik (pracodawca) przekazuje nieodpłatnie swoim pracownikom pakiety medyczne, to czynność taką – stosownie do art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT



– należy uznać za świadczenie usług powodujące, co do zasady, obowiązek wykazania VAT należnego.

Co ważne, dokonywana czynność, która podlega opodatkowaniu podatkiem VAT może być opodatkowana właściwą stawką podatku lub może korzystać ze zwolnienia od tego podatku (po spełnieniu określonych warunków). Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Ponadto na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT 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 w pkt 18 i 19.

Zdaniem organów podatkowych regulacje zawarte w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT nie mają zastosowania do czynności, które korzystają ze zwolnienia z VAT. Tak uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 2 kwietnia 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.613.2023.2.KP. Wynika z niej: „(...) przepis art. 8 ust. 2 ustawy odnoszący się do nieodpłatnego świadczenia usług, nie znajduje zastosowania w odniesieniu do czynności, które w razie ich uznania za podlegające opodatkowaniu zostałyby zwolnione od podatku. W tym przypadku pozostawienie ich poza zakresem ustawy o podatku od towarów i usług nie prowadzi do naruszenia powołanych powyżej zasad, które należy uznać za uzasadniające zrównanie takich czynności z czynnością odpłatnego świadczenia usług.

Wobec tego należy stwierdzić, że nieodpłatne przekazanie przez Państwa pracownikom pakietów usług medycznych oraz ubezpieczenia na życie nie spełnia wskazanej w art. 8 ust. 2 ustawy przesłanki do objęcia ich opodatkowaniem. Ww. świadczenia nie mieszczą się bowiem w definicji sprzedaży, o której mowa w art. 2 pkt 22 ustawy.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że nie macie Państwo obowiązku ewidencjonowania tych transakcji na kasie fiskalnej.

**Tym samym, Państwa stanowisko, zgodnie z którym w przypadku świadczeń nieodpłatnych na rzecz Państwa pracowników (tj. udostępniania pakietów medycznych oraz ubezpieczenia na życie), z uwagi na to, że czynności te nie spełniają definicji sprzedaży, to w świetle art. 111 ust. 1 w związku z art. 2 pkt 22 ustawy, nie mogą być objęte obowiązkiem ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej, uznają za prawidłowe (podkreślenie redakcji) (...).**

## **2. Sprzedaż towarów wyłączonych ze zwolnienia z ewidencjonowania**

***Czy sprzedaż laptopów czy telefonów komórkowych na rzecz pracowników firmy podlega ewidencji w kasie?***

W myśl § 2 ust. 1 i poz. 39 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwolnieniu z ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej w danym roku podatkowym, nie później niż do końca grudnia 2027 r., podlega dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika m.in. na rzecz jego pracowników.

Należy jednak mieć na uwadze, że § 4 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, zawiera katalog towarów, których sprzedaż została wykluczona z możliwości korzystania z jakichkolwiek zwolnień ze stosowania kasy fiskalnej. Zgodnie z tym przepisem zwolnień, o których



mowa w § 2 i § 3 ww. rozporządzenia nie stosuje się w przypadku dostaw na rzecz pracowników, czyli:

- gazu płynnego,
- wyrobów przeznaczonych do użycia, oferowanych na sprzedaż lub używanych jako paliwa silnikowe albo jako dodatki lub domieszki do paliw silnikowych, bez względu na kod CN,
- wyrobów tytoniowych (CN 2401, 2402, 2403), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (bez względu na kod CN), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- perfum i wód toaletowych (CN 3303 00 10, 3303 00 90), z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- wyrobów klasyfikowanych do CN 2404 i 8543 40 00, przeznaczonych do palenia lub do wdychania bez spalania, z wyłączeniem towarów dostarczanych na pokładach samolotów,
- wyrobów zawierających w swym składzie alkohol etylowy o objętościowej mocy powyżej 50% objętości, nieprzeznaczonych do spożycia przez ludzi, w tym rozpuszczalników, płynów odkażających, rozcieńczalników farb, płynów do odmrażania,
- węgla, brykietów i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu, przeznaczonych do celów opałowych,
- towarów przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) i wydają towar.

Powyższe dostawy trzeba obowiązkowo ewidencjonować w kasie fiskalnej, nawet jeżeli zostały dokonane na rzecz pracowników firmy.

Należy jednak wskazać, że w powołanym wyżej katalogu wymieniono również sprzedaż m.in. następujących towarów (§ 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–n) rozporządzenia):

- komputerów stacjonarnych i przenośnych, w tym laptopów i tabletów, oraz urządzeń peryferyjnych do nich, konsol do gier, części do komputerów i konsol,
- wyrobów elektronicznych, w tym odbiorników telewizyjnych i radiowych, gramofonów, głośników, telefonów, w tym smartfonów, smartwatchów, anten, wyświetlaczy, monitorów, aparatów do zapisu lub odtwarzania obrazu i dźwięku, nawigacji, urządzeń pamięci trwałej, taśm, dysków, urządzeń alarmowych,
- sprzętu fotograficznego, w tym cyfrowych i konwencjonalnych aparatów fotograficznych, soczewek, obiektywów, kamer, projektorów filmowych,
- zapisanych i niezapisanych nośników danych cyfrowych i analogowych.

W § 4 ust. 3 pkt 1 lit. a) rozporządzenia zapisano, że ww. wyłączenia określone w § 4 ust. 1 pkt 1 lit. b–n) rozporządzenia nie mają zastosowania, jeśli sprzedaż jest dostawą towarów, o której mowa w poz. 39 załącznika do rozporządzenia, czyli jest dokonywana przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali.

**W związku z powyższym wskazana przez Czytelnika sprzedaż towarów na rzecz pracowników zwolniona jest z obowiązku ewidencjonowania w kasie.**

Znajduje to potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 marca 2024 r., nr 0114-KDIP1-3.4012.27.2024.2.KP. Wprawdzie wyjaśnienie to dotyczy **stanu prawnego obowiązującego do końca 2024 r.** jednak może być ono pomocne w opisywanej sytuacji. Jak bowiem czytamy: „(...) Odnosząc się do ewidencjonowania na kasie fiskalnej sprzedaży na rzecz Państwa pracowników (osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę) laptopów i telefonów komórkowych należy zauważyć, że są to towary wymienione w § 4 ust. 1 pkt 1 lit. h) rozporządzenia. Jednakże, jak już wyżej wskazano, stosownie do § 4 ust. 3 pkt 1 lit. a) rozporządzenia, przepisu ust. 1 pkt 1 nie stosuje się do dostawy towarów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lit. b–k), będącej dostawą towarów, o której mowa w poz. 34 załącznika do rozporządzenia. Tym samym, ograniczenia wynikające z § 4 ust. 1 pkt 1 lit. h) rozporządzenia do zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej nie mają zastosowania do dostaw laptopów i telefonów komórkowych, jeżeli są one sprzedawane na rzecz pracowników.

**Zatem do sprzedaży laptopów, telefonów komórkowych oraz pozostałych towarów niewymienionych w § 4 ust. 1 rozporządzenia, tj. sprzętu, artykułów chemicznych, odzieży roboczej na rzecz pracowników będziecie Państwo mogli korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnienia z kas w powiązaniu z poz. 34 załącznika do tego rozporządzenia (...).**

### 3. Świadczenie usług parkingowych na rzecz pracowników

***Mamy zamiar uruchomić parking płatny dla pracowników oraz dla osób wykonujących usługi na podstawie umów B2B. Czy taka sprzedaż będzie podlegać ewidencjonowaniu w kasie?***

Z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Natomiast – co do zasady – sprzedaż dokonywana na rzecz osób prowadzących działalność gospodarczą, powinna być udokumentowana fakturą i zarejestrowana w ewidencji, która wymieniona jest w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, ewidencja VAT powinna zawierać dane niezbędne do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej oraz informacji podsumowującej, w szczególności m.in. dane kontrahentów, dowodów sprzedaży i zakupów.

Zatem, jak wynika z powyższego, dokonywanie sprzedaży usług, o których mowa w pytaniu na rzecz przedsiębiorców nie podlega obowiązkowi ewidencjonowania w kasie rejestrującej i powinna być dokumentowana fakturą.

Jeśli chodzi natomiast o obowiązek ewidencjonowania w kasie fiskalnej sprzedaży usług parkingowych, to w pierwszej kolejności należy zauważyć, że w przepisach obowiązujących od 1 stycznia 2025 r. rozporządzenia w sprawie zwolnień, katalog usług co do których nie stosuje się zwolnień, o których mowa w § 2 i § 3 został rozszerzony o świadczenie usług:

- parkingu samochodów i innych pojazdów (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. n) rozporządzenia),
- przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej) (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. o) rozporządzenia).

Generalnie zatem należałoby uznać, że sprzedaż usług parkingowych na rzecz pracowników podatnika podlega ewidencjonowaniu w kasie „od pierwszej złotówki” .

Jednakże z § 4 ust. 3 pkt 2 lit. e) i f) ww. rozporządzenia wynika, że bezwzględny obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu kas nie dotyczy świadczenia usług parkingu samochodów i innych pojazdów:

- jeśli są one świadczone zgodnie z warunkami określonymi w poz. 38 załącznika do rozporządzenia, czyli na rzecz pracowników podatnika;
- przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie, banknotach lub innej formie (bezgotówkowej), świadczonych zgodnie z warunkami określonymi w poz. 38 załącznika do rozporządzenia.

Zatem mając powyższe na uwadze uznać należy, że świadczenie przez podatnika usług parkingowych na rzecz swoich pracowników, bez względu na sposób ich świadczenia, tj. zarówno przy użyciu urządzeń samoobsługowych, jak i bez (z pytania nie wynika sposób świadczenia usług) korzystają ze zwolnienia z ewidencjonowania w kasie fiskalnej.

## IX. KASY REJESTRUJĄCE NA FORUM

([www.forum.gofin.pl](http://www.forum.gofin.pl))

### 1. Stacjonarna sprzedaż towarów

*Prowadzę sklep z odzieżą, w którym z uwagi na przekroczenie limitu wartości sprzedaży od 1 lutego 2025 r. powinnam używać kasę fiskalną. Czy mogę zrezygnować z kasy, jeśli wszyscy moi klienci będą dokonywali zapłaty za zakupione towary przelewem na moje konto bankowe? [pytanie nr 15146677]*

#### Komentarz 1

Nie, zwolnienie sprzedaży towaru ze względu na formę płatności dotyczy sprzedaży wysyłkowej.

#### Komentarz redakcji

Co do zasady, sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podlega ewidencji w kasie rejestrującej.

Z przedstawionego pytania wynika, że podatnik w prowadzonej działalności gospodarczej od 1 lutego 2025 r. zobowiązany był do ewidencjonowania swojej sprzedaży w kasie rejestrującej. Dokonując dostawy towarów w sklepie stacjonarnym podatnik – jak słusznie wskazano w komentarzu – nie ma możliwość skorzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania na podstawie § 2 ust. 1 w związku z poz. 41 załącznika do rozporządzenia sprawie zwolnień (tj. ze względu na formę zapłaty). Zgodnie bowiem z tym przepisem, zwalnia się w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do końca grudnia 2027 r. dostawę towarów pod warunkiem, że:

- jest ona dokonywana w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi),
- dostawca towaru otrzyma w całości zapłatę za wykonaną czynność za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem),

- z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czyją rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres),
- przedmiotem sprzedaży nie są towary określone w § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia.

**Odnosząc zatem powyższe do zadanego pytania uznać należy, że podatnik nie może zrezygnować z ewidencjonowania w kasie fiskalnej sprzedaży, której dokonuje w sklepie stacjonarnym, nawet jeśli zapłatę w całości będzie otrzymywał bezgotówkowo – na swój rachunek bankowy.**

## 2. Świadczenie usług kosmetycznych

*Planuję rozpocząć działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług kosmetycznych i będę korzystała ze zwolnienia podmiotowego z VAT. Czy w takim przypadku kasę fiskalną powinnam zainstalować przed pierwszą sprzedażą? [pytanie nr 1515815]*

### Komentarz 1

Tak.

### Komentarz redakcji

Zasadą jest, że podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Część podatników zwolniona jest z tego obowiązku, jednak nie dotyczy to czynności wymienionych w § 4 rozporządzenia w sprawie zwolnień. W myśl § 4 ust. 1 pkt 2 lit. j) ww. rozporządzenia, zwolnień, o których mowa w § 2 i § 3 nie stosuje się w przypadku świadczenia usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetologicznych.

Z powyższego zatem wynika, że **rozpoczęcie przez podatnika świadczenia usług kosmetycznych spowoduje konieczność zainstalowania kasy rejestrującej od pierwszego dnia ich sprzedaży. Oznacza to, że w stosunku do podatników wykonujących te usługi na rzecz osób prywatnych, obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej powstaje bez względu na wartość sprzedaży.**

Warto w tym miejscu również nadmienić, że sposób ewidencjonowania sprzedaży w kasie fiskalnej przez podatnika zwolnionego podmiotowo z podatku VAT, określony jest w § 6 ust. 1 pkt 5 lit. e) rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących. Zgodnie z tym przepisem, literze „E” przypisane jest zwolnienie od podatku. Oznacza to, iż bez względu na to jaką stawką VAT opodatkowany jest dany towar (czy usługa), sprzedaż taka rejestrowana jest jako zwolniona („zw”).

## 3. Sprzedaż środka trwałego

*Czy sprzedaż środka trwałego osobie fizycznej podlega rejestracji w kasie fiskalnej (którą już stosuję w prowadzonej działalności gospodarczej)? Czy jeśli wystawię fakturę dla osoby fizycznej to mogę skorzystać ze zwolnienia z kasy na podstawie poz. 47 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień? [pytanie nr 1514526]*

### Komentarz 1

Sprzedaży środków trwałych dla osób fizycznych nie nabija się na kasę fiskalną.

## Komentarz redakcji

Od 1 stycznia 2025 r. obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie zwolnień. Określone w tym rozporządzeniu zwolnienia obowiązują przez okres trzech lat, tj. 2025–2027.

W § 2 rozporządzenia ustawodawca – analogicznie, jak było do końca 2024 r. – wymienił czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania.

Pod poz. 50 załącznika do ww. rozporządzenia (odpowiednio w poz. 47 rozporządzenia w sprawie zwolnień obowiązującego do 31 grudnia 2024 r.) wymieniona została dostawa towarów i świadczenie usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Przy czym korzystanie z tego zwolnienia możliwe jest pod warunkiem, że czynności te w całym zakresie dokumentowane są fakturą.

**Zatem, co do zasady, podatnicy nie mają obowiązku rejestrowania w kasie fiskalnej sprzedaży środków trwałych (w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym), pod warunkiem, że zostanie ona udokumentowana fakturą.**

## 4. Ustalenie statusu nabywcy

*W grudniu wystawiłem fakturę sprzedaży na parafię. Transakcji tej nie nabiłem na kasę fiskalną. W wykazie podatników VAT parafia nie widnieje jako podatnik VAT czynny. Czy samo wystawienie faktury było prawidłowe? [pytanie nr 1510489]*

### Komentarz 1

Na kasie fiskalnej rejestruje się sprzedaż dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. Parafia zapewne nie jest, ani jednym, ani drugim.

## Komentarz redakcji

Aby prawidłowo odpowiedzieć na zadane pytanie w pierwszej kolejności należy ustalić status podmiotu (nabywcy) na rzecz którego podatnik dokonał sprzedaży.

Zgodnie z Kodeksem Prawa Kanonicznego parafia jest określoną wspólnotą wiernych, utworzoną na sposób stały w Kościele partykularnym, nad którą pasterską pieczę, pod władzą biskupa diecezjalnego, powierza się proboszczowi jako jej własnemu pasterzowi. Parafia erygowana zgodnie z prawem posiada mocą samego prawa osobowość prawną.

Z kolei prawa i obowiązki kościelnych osób prawnych (np. diecezji, parafii) określa konkordat z dnia 28 lipca 1993 r. między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską (Dz. U. z 1998 r. nr 51, poz. 318), oraz ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2023 r. poz. 1966). Zgodnie z art. 4 konkordatu, Rzeczpospolita Polska uznaje osobowość prawną Kościoła Katolickiego oraz osobowość prawną wszystkich instytucji kościelnych terytorialnych i personalnych, które uzyskały taką osobowość na podstawie przepisów prawa kanonicznego.

Władza kościelna dokonuje stosownego powiadomienia kompetentnych organów państwowych. Inne instytucje kościelne mogą na wniosek władzy kościelnej uzyskać osobowość prawną na podstawie prawa polskiego. W art. 6 ust. 1 konkordatu przewidziano, że tworzenie właściwych Kościołowi struktur należy do kompetentnej władzy kościelnej.

Dotyczy to w szczególności ustanowienia, zmieniania i znoszenia prowincji kościelnych, archidiecezji, diecezji, ordynariatu polowego, administratur apostolskich, prałatur personalnych i terytorialnych, opactw terytorialnych, parafii, instytutów życia konsekrowanego i stowarzyszeń życia apostolskiego oraz innych kościelnych osób prawnych. Zgodnie z art. 13 ust. 1 ww. ustawy o Kościele Katolickim, kościelne jednostki organizacyjne takie jak np. parafie, nabywają osobowość prawną z chwilą powiadomienia właściwego organu administracji państwowej o ich utworzeniu przez władzę kościelną, jeżeli ratyfikowane umowy nie stanowią inaczej. Ponadto z art. 55 ust. 3 ustawy o Kościele Katolickim wynika, że kościelne osoby prawne mogą prowadzić działalność gospodarczą.

**Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że parafii nie można zaliczyć do kategorii osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Oznacza to, że sprzedaż na ich rzecz nie podlega ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zatem podatnik prawidłowo udokumentował sprzedaż poprzez wystawienie faktury.**

## 5. Sprzedaż samochodu – towaru handlowego w procedurze VAT marża

*Samochód zakupiony na umowę kupna-sprzedaży za 10 tys. zł i sprzedany na fakturę VAT marża za 12 tys. zł. Jaka kwota powinna być ujęta na kasie fiskalnej? [pytanie nr 1513549]*

### Komentarz 1

Kwota 12.000 zł.

### Komentarz redakcji

Przy ewidencjonowaniu sprzedaży towarów używanych w kasie rejestrującej należy mieć na uwadze art. 111 ust. 3b ustawy o VAT, zgodnie z którym podatnik dokonujący sprzedaży towarów na rzecz m.in. osób prywatnych, dla których podstawą opodatkowania jest marża ewidencjonuje na potrzeby obliczenia osiągniętej przez niego wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

**Zatem podatnik dokonujący sprzedaży towarów, dla których podstawą opodatkowania jest marża, ewidencjonuje w kasie rejestrującej całą wartość sprzedawanych towarów, a nie tylko kwotę marży, czyli w opisywanej sytuacji 12.000 zł.**

Z kolei techniczny sposób ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej sprzedaży rozliczanej w systemie marży reguluje § 6 ust. 1 pkt 5 lit. f) rozporządzenia w sprawie kas, w myśl którego, podatnicy prowadząc ewidencję za pomocą kasy fiskalnej przyporządkowują literze „F” i „G” pozostałe stawki VAT, w tym wartość 0% (zero techniczne) w przypadku sprzedaży opodatkowanej, o której mowa w art. 119 ust. 1 lub art. 120 ust. 4 ustawy o VAT (tj. opodatkowanej w systemie marży).

Zwrócić należy uwagę, iż taka forma ewidencji w kasie nie pozwala jednak na ustalenie w oparciu o raporty dobowe (miesięczne) kwoty podatku należnego i podstawy opodatkowania dla sprzedaży w systemie marży, dlatego dla celów prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej, podatnik musi dodatkowo prowadzić szczególną ewidencję, która powinna zawierać między innymi kwoty nabycia towarów niezbędne do określenia kwoty marży.



## D. OBRÓT Z ZAGRANICĄ

### X. USŁUGI NIEPODLEGAJĄCE OPODATKOWANIU W POLSCE – LIMIT ZWOLNIENIA I SPOSÓB DOKUMENTOWANIA

*Wykonuję usługi tłumaczeń na zlecenie m.in. firmy z Unii Europejskiej. Korzystam przy tym ze zwolnienia z opodatkowania z uwagi na wartość sprzedaży ale jestem zarejestrowana jako podatnik VAT UE. Wykonane usługi dokumentowałam fakturami bez podatku VAT, uznając, że nie są w Polsce opodatkowane. Na wystawionych dokumentach nie zamieściłam jednak adnotacji o odwrotnym obciążeniu. Czy mogę skorygować wystawione wcześniej faktury zbiorczym dokumentem? Czy wykonywane przeze mnie usługi i faktycznie nie podlegają opodatkowaniu w Polsce i nie mają wpływu na wartość sprzedaży i prawo do zwolnienia z opodatkowania z VAT?*

#### 1. Wpływ usług niepodlegających opodatkowaniu na prawo do zwolnienia z VAT

Zwolnienie z opodatkowania VAT, o którym wspomniała Czytelniczka, przysługuje tym podatnikom, których siedziba znajduje się w Polsce, u których wartość sprzedaży w bieżącym roku a także za poprzedni rok nie przekroczyła kwoty 200.000 zł (art. 113 ust. 1 ustawy o VAT). Zwolnienie to obowiązuje do chwili przekroczenia wymienionej kwoty, z pewnymi wyłączeniami, które nie mają zastosowania w omawianej sytuacji.

Warto przy tym zwrócić uwagę na fakt, że przez sprzedaż należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 2 pkt 22 ustawy). Wynika z tego, że wartości usług, których miejsce świadczenia jest poza terytorium kraju, nie uwzględnia się przy wyliczaniu limitu wartości sprzedaży uprawniającej do zwolnienia z VAT.

Ustalając, czy wartość świadczonych usług powinna być uwzględniona przy obliczaniu kwoty sprzedaży mającej wpływ na limit zwolnienia, należy określić miejsce ich opodatkowania. Jeśli opodatkowanie usług odbywa się poza granicami naszego kraju, nie będzie to wpływać na wartość sprzedaży decydującej o zwolnieniu podatnika z opodatkowania.

W myśl art. 28b ust. 1 ustawy o VAT za miejsce świadczenia usług w przypadku ich świadczenia na rzecz podatnika należy uznawać miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę. Jednakże, jak stanowi art. 28b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy usługi są świadczone dla stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, które znajduje się w innym miejscu niż jego siedziba, za miejsce świadczenia tych usług uznawane jest to stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast gdy usługobiorca nie posiada siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest – zgodnie z art. 28b ust. 3 ustawy o VAT – miejsce, w którym ma on stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Omawiane usługi tłumaczeń nie mają szczególnego charakteru i ustawodawca nie przewidział dla nich odmiennego sposobu ustalania miejsca ich opodatkowania. Zatem

miejszem ich świadczenia w sytuacji opisanej w pytaniu jest terytorium państwa UE, gdzie znajduje się siedziba usługobiorcy.

**Jeśli więc tłumaczenia wykonywane są na rzecz podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w innym państwie, to usługi będą opodatkowane na jego terytorium (art. 28b ustawy) i nie będą one zwiększały sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 ustawy.**

## 2. Fakturowanie czynności opodatkowanych w innych państwie

Jednak nie zwalnia to podatnika od obowiązków dokumentacyjnych. W świetle bowiem 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.

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. Odznaczają je od dokumentów wystawianych dla krajowych kontrahentów:

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

## 3. Korygowanie faktur bez adnotacji o odwrotnym obciążeniu

Czytelniczka zwróciła uwagę, że na fakturach, które wystawiła zagranicznemu usługodawcy nie zamieściła adnotacji „odwrotne obciążenie”. Wymóg taki istnieje w przypadku, gdy nabywca lub usługobiorca są zobowiązani do zapłaty VAT a stanowi o tym art. 106e ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT i art. 226 pkt 11a dyrektywy w sprawie VAT. Nie ma to jednak wpływu na ustalenie miejsca opodatkowania transakcji i podmiotu zobowiązanego do dokonania rozliczenia. Błędy formalne faktury, stosownie do art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy, powinny być odpowiednio skorygowane. **Nie powodują one natomiast obowiązku opodatkowania tych usług w Polsce. W omawianym przypadku Czytelniczka powinna jedynie wystawić korekty wystawionych wcześniej faktur, wskazując na tych korektach adnotację „odwrotne obciążenie”.**

Na podstawie art. 106j ust. 2 ustawy o VAT faktura korygująca powinna zawierać:

- 1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia,
- 2) numer identyfikujący w Krajowym Systemie e-Faktur fakturę, której dotyczy faktura korygująca – w przypadku faktury korygującej w postaci faktury ustrukturyzowanej,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
  - a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–5, tj.: datę wystawienia, numer, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy, NIP podatnika, NIP nabywcy,
  - b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą,
- 4) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej,
- 5) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 4 – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Ponadto faktura korygująca może (ale nie musi) zawierać:

- wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo „KOREKTA”,
- przyczynę korekty.

W niektórych przypadkach podatnicy mogą wystawiać tzw. uproszczone korekty zbiorcze. W myśl bowiem art. 106j ust. 3 ustawy o VAT w przypadku, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny, może wystawić fakturę korygującą dotyczącą dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie. Taka korekta:

- 1) powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka,
- 2) może nie zawierać nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą – w przypadku gdy korekta dotyczy wszystkich dostaw towarów i świadczonych usług.

**Naszym zdaniem, Czytelniczka może wystawić zbiorczą fakturę korygującą dotyczącą kilku wykonanych usług, które zostały udokumentowane bez stosownej adnotacji o odwrotnym obciążeniu.** Potwierdził to również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 17 listopada 2022 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.447.2022.1.RST, w której stwierdził, że:

*„(...) faktury korygujące są specyficznym rodzajem faktur. Celem ich wystawienia jest doprowadzenie faktury pierwotnej do stanu odpowiadającego rzeczywistości. Faktura korygująca winna spełniać wszystkie wymogi wskazane w art. 106j ust. 2 ustawy, zaś tzw. uproszczona faktura korygująca (faktura korygująca wystawiana w przypadku, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie) winna dodatkowo spełniać wymogi, o których mowa w art. 106j ust. 3 ustawy.*

*(...) przepisy ustawy nie odnoszą się wprost do wystawiania zbiorczej faktury korygującej. Przepisy te nie wyłączają jednak możliwości jej wystawiania. Dlatego też należy przyjąć, że nie ma przeszkód, aby wystawiać zbiorczą fakturę korygującą do co najmniej kilku faktur dokumentujących pierwotną sprzedaż.*

*(...) W analizowanej sprawie Państwa Spółka może w celu udokumentowania przedmiotowych korekt wystawić zbiorczą fakturę korygującą odnoszącą się do wszystkich faktur pierwotnych wystawionych na rzecz Usługobiorcy. Jednocześnie z uwagi na fakt, że ta faktura korygująca nie będzie dokumentować udzielenia opustu, obniżki ceny, Spółka nie może skorzystać z uproszczeń wynikających z art. 106j ust. 3 ustawy i taka zbiorcza faktura korygująca musi spełniać wszystkie warunki określone dla faktur korygujących wskazane w art. 106j ust. 2 ustawy (...).”*

## Reasumując

Usługi opisane przez Czytelniczkę opodatkowane są poza terytorium naszego kraju i nie są uwzględniane przy obliczaniu kwoty sprzedaży mającej wpływ na limit zwolnienia z VAT. Faktury wystawiane dla zagranicznych usługobiorców powinny zawierać m.in. adnotację o odwrotnym obciążeniu. Brak takiego zapisu można skorygować w fakturze korygującej, przy czym nie ma przeszkód aby wystawić zbiorczą fakturę korygującą, która uwzględnia kilka dokonanych transakcji.

# XI. CZYTELNICZY PYTAJĄ

## 1. Dokumentowanie WNT

*W jaki sposób ustalić datę wpływu, datę wystawienia i datę zakupu, które ujmowane są na fakturze wewnętrznej dokumentującej WNT? Jakie jeszcze informacje powinny się na tym dokumencie znaleźć?*

Wyjaśnijmy na wstępie, że WNT można dokumentować w dowolny sposób – można wystawić dokument księgowy lub dokonać stosownej adnotacji na fakturze otrzymanej od kontrahenta zagranicznego.

Z żadnych przepisów nie wynika, jakie informacje powinien zawierać dokument potwierdzający dokonanie WNT (lub adnotacja zamieszczona na fakturze informująca, że zakup stanowi WNT). Zasadne jest jednak, aby z tego dokumentu wynikało, kto jest sprzedawcą i nabywcą, termin powstania obowiązku podatkowego, podstawa opodatkowania i kwota podatku.

Przypomnijmy, iż obowiązek podatkowy w wewnątrzspółnotowym nabyciu towarów powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzspółnotowego nabycia (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

Zasada dotycząca powstania obowiązku podatkowego w WNT wyrażona w art. 20 ust. 5 ustawy głównie kładzie nacisk na datę wystawienia faktury przez zagranicznego dostawcę. To ona decyduje o momencie powstania obowiązku podatkowego.

Zatem, dla udokumentowania WNT nie ma obowiązku wystawiania faktur wewnętrznych. Jednak naszym zdaniem, jeżeli podatnik nadal takie faktury wystawia (np. ze względu na stosowany program komputerowy), nie będzie to błędem. Takie faktury powinny być jednak traktowane jedynie jako „dokument księgowy” czy „dokument wewnętrzny” (a nie jak „typowa” faktura).

## Reasumując

**Ustawodawca nie wskazał w jaki sposób dokumentować WNT, w związku z tym nie ma określonych danych, które powinny być ujęte na dokumencie potwierdzającym dokonane nabycie. Podatnik nie ma obowiązku umieszczania daty wpływu, daty wystawienia faktury wewnętrznej ani innych informacji, które obejmuje typowa faktura.**

## 2. Usługi psychologa świadczone on-line na rzecz zagranicznych niepodatników

*Jestem psychologiem a świadczone przeze mnie usługi podlegają przedmiotowemu zwolnieniu z opodatkowania. Zamierzam sporadycznie świadczyć swoje usługi osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej z Niemiec. Terapie będą prowadzone on-line, za pomocą sieci internetowej. W jaki sposób rozliczyć tego typu świadczenia? Czy będą one podlegały zwolnieniu z opodatkowania, podobnie jak te, które świadczę stacjonarnie w Polsce?*

Usługi opisane w pytaniu świadczone są on-line, co może sugerować, że mamy do czynienia z usługami elektronicznymi. Rozróżnienie pomiędzy usługą poradnictwa psychologicznego a usługą elektroniczną ma znaczenie dla miejsca opodatkowania tej usługi.

Zgodnie bowiem z art. 28k ustawy o VAT, usługi elektroniczne (a także telekomunikacyjne i nadawcze) świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami opodatkowane są w miejscu, w którym podmioty te posiadają siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu. Zasada ta nie ma jednak zastosowania w przypadku, gdy łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, tylko na terytorium jednego państwa członkowskiego,
- 2) usługi elektroniczne są świadczone na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt 1,
- 3) całkowita wartość usług elektronicznych świadczonych na rzecz podmiotów, o których mowa w pkt 2, pomniejszona o kwotę podatku, nie przekroczyła w trakcie roku podatkowego ani w poprzednim roku podatkowym kwoty 10.000 euro lub jej równowartości wyrażonej w walucie krajowej państwa członkowskiego, o którym mowa w pkt 1, przy czym w przypadku usługodawcy posiadającego siedzibę działalności gospodarczej, a w razie braku takiej siedziby – stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu tylko na terytorium kraju wyrażona w złotych równowartość kwoty w euro wynosi 42.000 zł.

Do momentu, w którym obroty z tytułu świadczenia usług elektronicznych nie przekroczą kwoty 42.000 zł, podatnik rozlicza je tak samo jak pozostałe transakcje krajowe. Miejscem ich opodatkowania jest państwo, w którym usługodawca ma swoją siedzibę (art. 28b ustawy).

Jeżeli w trakcie roku podatkowego ww. kwota (42.000 zł) zostanie przekroczona, wówczas usługi elektroniczne będą opodatkowane w kraju konsumentów począwszy od usługi, w związku ze świadczeniem której przekroczono tę kwotę.

Należy zatem wyjaśnić, w jaki sposób ustawa o VAT definiuje usługi elektroniczne.

W myśl art. 2 pkt 26 ustawy o VAT, przez usługi elektroniczne należy rozumieć usługi świadczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o których mowa w art. 7 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.). Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. rozporządzenia, do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone

za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i **wymaga minimalnego udziału człowieka**, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. W szczególności obejmują one m.in. ogólnie dostawy produktów w formie cyfrowej, łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami lub nowszymi wersjami.

Kluczowe w tym przypadku wydaje się być m.in. rozstrzygnięcie, czy świadczenie usługi będzie wymagało minimalnego udziału człowieka, czy raczej udział ten ma decydujące znaczenie.

W sytuacji, w której np. porady medycznej udziela psycholog za pośrednictwem aplikacji do rozmów video, trudno jest uznać aby udział człowieka był minimalny. Oznacza to, że w takim przypadku nie będziemy mieć do czynienia z usługami elektronicznymi w rozumieniu ustawy o VAT. Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor KIS m.in. w interpretacji indywidualnej z dnia 27 maja 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.115.2024.2.JO:

*„(...) warunkiem koniecznym uznania usługi za usługę elektroniczną jest to, aby była ona świadczona za pomocą Internetu lub podobnej sieci elektronicznej. Warunek ten jednak nie jest wystarczający do uznania usługi za usługę elektroniczną w rozumieniu powołanych powyżej przepisów. Istotne jest wystąpienie następujących cech świadczonych usług:*

- realizacja za pomocą Internetu lub sieci elektronicznej,*
- świadczenie jest zautomatyzowane, a udział człowieka jest niewielki,*
- ich wykonanie bez wykorzystania technologii informatycznej jest niemożliwe,*
- nie jest objęta wyłączeniami zawartymi w art. 7 ust. 3 rozporządzenia 282/2011 (...).”*

Podobnie Dyrektor KIS wypowiedział się w interpretacjach indywidualnych z dnia 8 maja 2018 r., nr 0112-KDIL1-3.4012.166.2018.1.PR oraz z dnia 13 kwietnia 2018 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.23.2018.1.SR.

Zatem w przypadku świadczenia porad psychologicznych, które udzielane są zdalnie za pomocą sieci internetowej, nie mają zastosowania przepisy dotyczące miejsca opodatkowania usług elektronicznych. W tej sytuacji miejsce opodatkowania ustala się na podstawie art. 28c ustawy, który wskazuje, że jeśli usługi są świadczone dla niepodatników, wówczas miejscem ich opodatkowania jest państwo, w którym usługodawca posiada siedzibę.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy przyjąć, że usługi wykonywane przez Czytelnika na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej z Niemiec, podlegają opodatkowaniu w Polsce. Wątpliwości dotyczą jednak prawa do zwolnienia tych usług z opodatkowania.

Na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy, zwalnia się bowiem od podatku 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 2024 r. poz. 799 ze zm.),
- d) psychologa.

W związku z powyższym warunkiem zastosowania ww. zwolnienia z VAT jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek:



- 1) przesłanki o charakterze przedmiotowym – dotyczącej rodzaju świadczonych usług, tj. usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz
- 2) przesłanki o charakterze podmiotowym – odnoszącej się do usługodawcy, który musi być podmiotem leczniczym bądź osobą wykonującą zawód lekarza, lekarza dentystry, pielęgniarki, położnej, psychologa lub inny zawód medyczny w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej.

Oznacza to, że powyższe zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Niespełnienie chociażby jednej z ww. przesłanek powoduje, że zwolnienie z VAT nie będzie przysługiwało.

Fakt, że usługi psychologiczne świadczone są on-line nie ma wpływu na prawo do zastosowania zwolnienia z opodatkowania. Istotne są przesłanki podmiotowe i przedmiotowe, wspomniane wcześniej, co potwierdził również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 29 maja 2020 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.122.2020.3.KS, wyjaśniając, że:

*„(...) dla zastosowania zwolnienia od VAT istotny jest cel wykonywanych świadczeń. Ze zwolnienia będą generalnie korzystać tylko te czynności, które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (leczniczy). Jeśli świadczenie nie będzie służyć profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, to wówczas nie będzie objęte zwolnieniem podatkowym. W związku z tym każdorazowo należy poddawać analizie, jaki cel przyświecał danej usłudze, świadczonej na rzecz pacjenta. Należy mieć zatem na uwadze fakt, że na podstawie ww. przepisu zwalnia się od podatku wyłącznie usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. (...)*

*(...) wszędzie tam, gdzie nie ma bezpośredniego związku z leczeniem – nie ma prawa do zastosowania zwolnienia od podatku VAT. Świadczenie usług, dokonywane w ramach wykonywania zawodu medycznego, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jeśli nie odpowiadają one koncepcji opieki medycznej. Natomiast jeśli głównym celem usług medycznych nie jest ochrona, w tym zachowanie lub odtworzenie zdrowia, ale raczej udzielanie pewnych porad, nie będzie miało zastosowanie zwolnienie od podatku. (...)*

*Wskazać przy tym należy, że istotny jest charakter i cel świadczonej usługi, a nie fakt jej świadczenia za pośrednictwem platformy internetowej. O zastosowaniu zwolnienia od podatku dla świadczonych usług nie może bowiem przesądzać rodzaj środków komunikacji, przy wykorzystaniu których dana usługa jest wykonywana. Platforma internetowa stanowi jedynie narzędzie, jakie można wykorzystać w celu świadczenia usługi mającej na celu zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia pacjentów (...).*

Podobnie uznał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 13 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3103/15 (orzeczenie prawomocne). W uzasadnieniu tego orzeczenia możemy przeczytać, że:

*„(...) Skoro współczesna medycyna i technika stworzyły i tworzą nadal możliwości wykonywania zabiegów z wykorzystaniem najnowszych technik, lekarz ma nie tylko prawo, ale i obowiązek techniki te wykorzystywać. Tym bardziej zrozumiałe jest wykorzystywanie takich możliwości technicznych przez podmioty lecznicze, które muszą reagować na aktualne potrzeby pacjentów, którzy nie zawsze w celu skorzystania z usług medycznych muszą lub mogą wychodzić z domu. Jeżeli więc możliwe jest wykonanie usług z zakresu opieki*

medycznej przez internet, powinny one być pod względem podatkowym traktowana tak samo jak usługi medyczne, świadczone tradycyjną metodą przez osobisty-fizyczny kontakt pacjenta z lekarzem. O tym, w jaki konkretnie sposób usługa medyczna zostanie wykonana, decyduje zatem dobro pacjenta i możliwości techniczne podmiotu leczniczego, aktualizowane w zależności od zdobyczy i osiągnięć nauki, techniki i medycyny.

Spółka powinna mieć prawo do zastosowania stawki zwolnionej z podatku VAT przy świadczeniu usług poprzez łącza internetowe na rzecz indywidualnego pacjenta, służące profilaktyce, ratowaniu, zachowaniu i poprawie zdrowia (...)."

## Reasumując

**Usługi wykonywane przez psychologa, które mają na celu profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia, świadczone on-line na rzecz niepodatników z innych państw UE, podlegają opodatkowaniu w Polsce jako transakcje krajowe i mogą korzystać ze zwolnienia z VAT.**

### 3. Kurs walut do przeliczenia faktury dokumentującej WNT

**Z jakiego dnia przyjąć kurs walut do przeliczenia faktury dokumentującej WNT, jeśli została ona wystawiona 15 stycznia br. a dostawa miała miejsce 16 stycznia br.?**

Zasady przeliczania podstawy opodatkowania wyrażonej w walucie obcej na złote określone są w art. 31a ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Zgodnie z art. 31a ust. 1 ustawy o VAT w przypadku gdy kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. Podatnik może wybrać sposób przeliczania tych kwot na złote według ostatniego kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny na ostatni dzień poprzedzający dzień powstania obowiązku podatkowego. W przypadku waluty innej niż euro przeliczenia dokonuje się z zastosowaniem kursu wymiany każdej z nich względem euro.

Jednocześnie z przepisów ustawy o VAT wynika, iż w przypadku gdy podatnik wystawia fakturę przed powstaniem obowiązku podatkowego, a kwoty stosowane do określenia podstawy opodatkowania są określone na tej fakturze w walucie obcej, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień wystawienia faktury (art. 31a ust. 2 ustawy o VAT).

Ustalając kurs walut do przeliczenia kwot wyrażonych na fakturze z tytułu WDT lub WNT, podatnicy powinni pamiętać, że obowiązek podatkowy dla obu tych czynności ustalany jest na innych zasadach niż te, które są określone w art. 19a ustawy. Decydujące znaczenie w przypadku wewnątrzspółnotowych transakcji towarowych ma data wystawienia faktury przez zagranicznego kontrahenta (art. 20 ust. 1 i 5 ustawy) i to ona zasadniczo wpływa na zastosowany kurs walut, pod warunkiem, że faktura zostanie wystawiona przed upływem 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy

**Dla Prenumeratorów GOFIN**




Tabela kursów średnich NBP  
dostępna w serwisie  
[www.wskazniki.gofin.pl](http://www.wskazniki.gofin.pl)

towarów. Zatem w WDT i WNT do przeliczenia faktur w walucie obcej stosujemy średni kurs ogłoszony przez NBP:

1) z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień wystawienia faktury – jeżeli fakturę wystawiono nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy,

2) z 14. dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy (jeżeli jest to dzień roboczy) – gdy fakturę wystawiono po terminie, o którym mowa w pkt 1.

Dodatkowo, na potrzeby rozliczania podatku VAT kwoty wyrażone w walutach obcych można dobrowolnie przeliczać na złote, zgodnie z zasadami przeliczania przychodu określonego w walucie obcej wynikającymi z przepisów o podatku dochodowym, obowiązującymi na potrzeby rozliczania danej transakcji. Od stosowania opcjonalnych metod przeliczenia kwot wyrażonych w walucie obcej przyjętych jak do przeliczania walut na potrzeby przychodu w podatku dochodowym istnieją jednak wyjątki a jednym z nich jest wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (transakcja, dla której nie powstaje przychód w podatku dochodowym).

### Reasumując

**W sytuacji opisanej przez Czytelnika faktura dokumentująca WNT została wystawiona 15 stycznia 2025 r. a dostawy dokonano 16 stycznia 2025 r., dlatego do jej przeliczenia należy przyjąć kurs walut z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, tj. z 14 stycznia 2025 r.**

## 4. WNT dokonane na potrzeby osobiste pracownika firmy

*Pracownik naszej firmy w trakcie podróży służbowej kupił na terytorium Czech soczewki kontaktowe na swoje potrzeby, które przywiózł do Polski. Czeski sprzedawca wystawił fakturę, na której wskazał dane naszej firmy bez naszego numeru VAT UE, ale z uwzględnionym podatkiem należnym. Czy powinniśmy rozliczyć WNT od takiego zakupu?*

Definicję wewnątrzspółnotowego nabycia odnajdujemy w art. 9 ust. 1 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu przez podlegające opodatkowaniu wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT), rozumie się nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Z wewnątrzspółnotowym nabyciem mamy do czynienia, gdy:

1) nabywcą towarów jest:

a) podatnik polskiego podatku VAT, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, lub podatnik podatku od wartości dodanej (podatnik unijny), a nabywane towary mają służyć działalności gospodarczej podatnika,

b) osoba prawna niebędąca podatnikiem  
– z zastrzeżeniem art. 10,

2) dokonujący dostawy towarów jest podatnikiem podatku VAT lub podatku od wartości dodanej.

Jak wynika z powyższego, abyśmy mogli mówić o WNT, nabyte przez polskiego podatnika od unijnego dostawcy towary, powinny być przeznaczone do działalności gospodarczej podatnika.

W związku z tym, że w sytuacji opisanej w pytaniu zakup dokonany był na potrzeby osobiste pracownika firmy, nie powinien być on postługiwać się danymi firmy. Wystarczyło, aby pracownik podał swoje dane osobiste i poprosił o wystawienie faktury bądź paragonu, na podstawie których otrzymałby zwrot kosztów od firmy. Tak się jednak nie stało i czeski sprzedawca zafakturował sprzedaż na polską firmę. Na fakturze nie ma jednak polskiego numeru VAT UE, a transakcja została obciążona czeskim podatkiem VAT.

W tej sytuacji najprostszym rozwiązaniem byłoby skorygowanie faktury przez czeskiego sprzedawcę poprzez wskazanie jako nabywcy – pracownika polskiej firmy. Jeśli taka faktura nie zostanie wystawiona, to należy rozliczyć WNT w Polsce i to od kwoty brutto na fakturze. Należy jednak podkreślić, że polskiej firmie nie przysługiwałoby odliczenie podatku VAT z tytułu dokonanego nabycia wewnątrzwspólnotowego. Co do zasady bowiem, prawo do odliczenia VAT przysługuje, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik VAT oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT (z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń i wyłączeń).

Przyjmuje się, że podatnicy nie mają prawa do odliczenia VAT od wydatków związanych z potrzebami osobistymi pracowników, niezwiązanych z działalnością gospodarczą pracodawcy (służą one w głównej mierze zaspokojeniu osobistych/prywatnych potrzeb pracowników). Zakup soczewek kontaktowych ma na celu ochronę zdrowia pracownika i stanowi wydatek o charakterze osobistym.

Polski przedsiębiorca musi więc wykazać podatek należny z tytułu WNT, nie dokonując jednocześnie odliczenia podatku naliczonego z tego tytułu, z uwagi na to, że zakup ma charakter wydatku osobistego pracownika. W konsekwencji na podstawie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT przekazanie soczewek kontaktowych pracownikowi nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Przypomnijmy, iż w myśl tego przepisu, przez dostawę towarów opodatkowaną VAT rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności:

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

– jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

## Reasumując

Zdaniem redakcji, dokonany zakup soczewek kontaktowych przez pracownika na terytorium Czech stanowi dla polskiej firmy WNT. Konieczne jest więc wykazanie podatku należnego z tego tytułu, ale bez prawa do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na osobisty charakter dokonanego zakupu. Zaznaczamy jednak, że jest to wyłącznie stanowisko naszej redakcji i nie wiadomo czy zostałyby ono podzielone przez organ podatkowy.

## E. PORADY I KOMENTARZE

### XII. ROZLICZANIE OPAKOWAŃ ZWROTNYCH

*Sklep kupuje piwo u dystrybutora, który za dostarczone opakowania zwrotne wystawia faktury. Następnie dystrybutor zgodnie z zawartą ze sklepem umową rozlicza dostarczone i zwrócone przez sklep opakowania. Odbywa się to w okresach kwartalnych. Za IV kwartał 2024 r. dystrybutor wystawił w styczniu 2025 r. fakturę korygującą in minus. W którym miesiącu sklep powinien ująć tę fakturę korygującą w pliku JPK\_VAT – w grudniu 2024 r. czy w styczniu 2025 r.?*

#### 1. Regulacje dotyczące opakowań zwrotnych – podstawa opodatkowania

##### 1.1. Zasady ogólne opodatkowania opakowań zwrotnych

W przypadku opakowań zwrotnych, które nie zostały objęte kaucją, w podstawie opodatkowania dostarczanych towarów uwzględnia się wartość tych opakowań. W takim przypadku ich wartość uwzględnia się w cenie sprzedawanego towaru (w ramach jego podstawy opodatkowania) i jako całość opodatkowuje stawką właściwą dla tego towaru.

Z kolei na mocy art. 29a ust. 11 ustawy o VAT w podstawie opodatkowania **nie uwzględnia się wartości opakowania, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w opakowaniu zwrotnym, pobierając kaucję za to opakowanie lub określając taką kaucję w umowie dotyczącej dostawy towarów. Wydanie opakowań zwrotnych za kaucją nie jest dokumentowane fakturą.** Jednakże w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania, o którym mowa w ust. 11, podstawę opodatkowania podwyższa się o wartość niezwróconego w terminie określonym w umowie opakowania zwrotnego, w dniu następnym po dniu, w którym umowa przewidywała zwrot tego opakowania, a w przypadku gdy w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania zwrotnego, podstawę opodatkowania podwyższa się 60. dnia od dnia wydania opakowania (art. 29a ust. 12 ustawy). Podstawę opodatkowania stanowi wówczas kwota pobranej lub określonej kaucji, pomniejszona o należny podatek.

Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 22 grudnia 2021 r., nr 0113-KD IPT1-3.4012.840.2021.1.MWJ stwierdził, że:

*„(...) w sytuacji gdy klient Spółki nie dokona zwrotu opakowania zwrotnego, o którym mowa w art. 29a ust. 11 ustawy, w ustalonym terminie zwrotu (określonym w ofercie przesyłanej elektronicznie lub formie dokumentowej), Spółka będzie zobowiązana do podwyższenia podstawy opodatkowania wcześniej sprzedanego towaru o wartość niezwróconego opakowania zwrotnego, w dniu następnym po dniu, w którym oferta przewidywała zwrot tego opakowania (art. 29a ust. 12 ustawy) (...).”*

Terminy, w jakich należy wystawiać faktury, zostały wskazane w art. 106i ustawy. Na podstawie bowiem art. 106i ust. 5 ustawy o VAT, w przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, fakturę wystawia się nie później niż:

- 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania;

- 60. dnia od dnia wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania.

Zdaniem Dyrektora KIS w ww. interpretacji indywidualnej z dnia 22 grudnia 2021 r.: „(...) **w przypadku braku terminowego zwrotu opakowania zwrotnego przez klienta Spółki, Spółka będzie zobowiązana, w terminach wynikających z art. 29a ust. 12 ustawy, do podwyższenia, o wartość opakowań, podstawy opodatkowania z tytułu tej dostawy, dokumentując tą czynność wystawieniem stosownej faktury. Ponieważ w okolicznościach niniejszej sprawy zostały określone terminy zwrotu opakowań, to Spółka winna wystawić fakturę, w terminie przewidzianym w art. 106 ust. 5 pkt 1 ustawy, tj. w terminie 7 dni od upływu terminu na zwrot opakowania, określonego w ofercie łączącej strony** (podkreślenie redakcji) (...)”.

Pomimo upływu wyżej wymienionych terminów i wystawienia faktury może się zdarzyć, że nabywca (podmiot gospodarczy) zwróci opakowanie. Wtedy na sprzedawcy ciąży obowiązek wystawienia faktury korygującej. Zmniejszy ona podstawę opodatkowania o wartość opakowań zwrotnych, które zostały oddane do sprzedawcy. Szczegółowo na ten temat w dalszej części artykułu.

## 1.2. Opakowania objęte obowiązkowym systemem kaucyjnym

Przypomnijmy, iż ustawa nowelizująca system kaucyjny weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., jednakże obowiązek realizacji poziomów zbiórki w systemie kaucyjnym oraz związany z tym obowiązek poboru i zwrotu kaucji przy przyjmowaniu pustych opakowań będzie obowiązywał nie wcześniej niż od 1 października 2025 r. Dotyczy to opakowań na napoje jednokrotnego użytku: butelek plastikowych (PET) o pojemności do 3 litrów i puszek metalowych o pojemności do 1 litra oraz butelek szklanych wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra.

Warto mieć na uwadze, że w związku z wprowadzeniem tzw. systemu kaucyjnego nie zmieniły się zasady opodatkowania dla potrzeb VAT obowiązujące dla opakowań zwrotnych, które nie są objęte tym systemem lub w przypadku których – aktualnie **wprowadzający produkty w tych opakowaniach – nie zdecydowali się na przystąpienie do tego systemu.**

Zgodnie z art. 29a ust. 11a ustawy – obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. – do podstawy opodatkowania nie wliczało się wartości opakowania wielokrotnego użytku, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w tym opakowaniu. Przez opakowania wielokrotnego użytku rozumie się tu butelki szklane wielokrotnego użytku o pojemności do 1,5 litra, objęte systemem kaucyjnym. **Jednocześnie w przypadku niezwrócenia przez nabywcę opakowania wielokrotnego użytku wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje podwyższał podstawę opodatkowania o wartość tego opakowania.** Przez niezwrócenie opakowania wielokrotnego użytku rozumie się również zwrot odpadu opakowaniowego (uchylony art. 29a ust. 12a ustawy o VAT). W powyższej sytuacji wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje określał wysokość zmiany podstawy opodatkowania na ostatni dzień roku przez określenie różnicy między liczbą wprowadzonych do obrotu a liczbą zwróconych w danym roku opakowań wielokrotnego użytku. Jeżeli liczba zwróconych w danym roku opakowań wielokrotnego użytku była większa od liczby wprowadzonych do obrotu w danym roku opakowań wielokrotnego użytku, wprowadzający produkty w opakowaniach na napoje uwzględniał tę różnicę przy ustaleniu wartości podstawy opodatkowania dla kolejnego roku (uchylony art. 29a ust. 12b ustawy o VAT).



Natomiast na podstawie przepisu art. 29a ust. 11a ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. do podstawy opodatkowania nie wlicza się kaucji pobieranej za opakowania objęte systemem kaucyjnym, jeżeli podatnik dokonał dostawy towaru w tym opakowaniu (czyli te same zasady mają zastosowanie w zakresie wszystkich rodzajów opakowań objętych systemem kaucyjnym, czyli obejmują opakowania wielokrotnego i jednorazowego użytku).

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.**

Jeżeli 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 uwzględni 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.

Powyższe wynika z art. 29a ust. 12c i ust. 12d ustawy o VAT.

## 2. Termin rozliczenia przez nabywcę faktury korygującej *in minus* w związku ze zwrotem opakowania

Jeżeli po wystawieniu faktury wystąpią zdarzenia mające wpływ na treść wystawionej faktury lub okaże się, że wystawiona faktura zawiera błędy, podatnik, wystawia fakturę korygującą. Fakturę korygującą wystawia się m.in. w razie stwierdzenia pomyłki w jakiegokolwiek pozycji faktury lub gdy dokonano **zwrotu podatnikowi towarów i opakowań**. W analizowanej sytuacji przyjmujemy, że dystrybutor piwa zasadnie i prawidłowo wystawił fakturę korygującą *in minus*. Przykładowo Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 12 lipca 2023 r., nr 0114-KDIP1-1.4012.291.2023.1.KOM potwierdził stanowisko spółki (odstępując od uzasadnienia prawnego tej oceny), że: „(...) w przypadku gdy po wystawieniu faktury dokumentującej sprzedaż (...) napełnionych gazem CO<sub>2</sub> Spółce zostaną zwrócone (...) (puste), Spółka powinna wystawić fakturę korygującą zmniejszając odpowiednio podstawę opodatkowania o wartość zwróconych (...)”.

Przypomnijmy w tym miejscu, że zasady dotyczące rozliczania podatku VAT w związku z otrzymaniem przez podatnika faktur korygujących VAT *in minus* zostały uregulowane

w art. 86 ust. 19a ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13, lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty VAT naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług lub kwoty VAT wykazanego na fakturze zostały uzgodnione ze sprzedawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego te warunki zostały spełnione.

W sytuacji gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym te warunki zostały uzgodnione, nabywca jest obowiązany do zmniejszenia kwoty VAT naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym te warunki zostały spełnione.

Zatem dla obowiązku pomniejszenia VAT naliczonego w przypadku otrzymania korekty *in minus* istotny jest moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania VAT oraz moment spełnienia tych uzgodnionych warunków. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 7 października 2024 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.358.2024.2.RM jednoznacznie wskazał, że:

*„(...) dla powstania obowiązku pomniejszenia podatku naliczonego w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem nie jest ważny sam moment otrzymania faktury korygującej, lecz moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania i spełnienia tych uzgodnionych warunków (...)”.*

Jednocześnie warto zwrócić uwagę na nieprawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt I SA/Wr 42/22. W rozpatrywanej sprawie zasadniczy spór sprowadzał się do ustalenia okresu za jaki nabywca będzie zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego wynikającej z udzielonych skarżącej rabatów, uznanych zwrotów i reklamacji, stwierdzonych błędów i pomyłek.

W ocenie skarżącej, jako nabywca będzie zobowiązana do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego za okres, w którym została wystawiona na jej rzecz faktura korygująca. Innego zdania był organ podatkowy, tj. **w jego ocenie nabywca będzie zobowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzyma fakturę korygującą albo w rozliczeniu za okres, w którym uzyska stosowną informację, jeżeli informację o spełnieniu warunków otrzymałby w okresie rozliczeniowym wcześniejszym, niż okres, za który wystawiono fakturę korygującą.** Spółka wniosła o uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej. W odpowiedzi na skargę organ wniósł o oddalenie skargi. Z kolei WSA uznał, że skarga podatnika jest zasadna.

Organ podatkowy stwierdził, że korekta podatku naliczonego uzależniona jest od łącznego spełnienia następujących warunków:

- uzgodnienia warunków korekty z dostawcą,
- spełnienia uzgodnionych warunków,
- posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie i spełnienie warunków.

Jednakże, zdaniem WSA, trzeci z ww. warunków odczytany przez organ i wywodzone w związku z nim skutki prawne dla wnioskodawcy są błędne. W wyroku tym czytamy:

*„(...) Ustawodawca nie uzależnił obowiązku dokonania ww. zmniejszenia od otrzymania faktury korygującej bądź uzyskania wiedzy o spełnieniu warunków w inny sposób. Wiedza o spełnieniu warunków – pozyskana z otrzymanej faktury korygującej czy w inny sposób*

– jest okolicznością umożliwiającą faktyczne wykonanie obowiązku dokonania zmniejszenia (skorygowania) kwoty podatku naliczonego, które to zmniejszenie (skorygowanie), dokonywane jest zasadniczo za okres, w którym uzgodnione warunki zostały spełnione. (...) z interpretowanego przepisu (przypis redakcji: art. 86 ust. 19a ustawy o VAT) nie można wywieść jak czyni to organ, że zmniejszenia dokonuje się za ten okres, w którym nabywca pozyskał stosowną wiedzę (czy to przez doręczenie faktury korygującej, czy to przez przekazanie stosownej informacji). Taka wykładnia przepisu jest w ocenie Sądu nieprawidłowa. Interpretowany przepis ustanawia dwa zasadnicze warunki dla obowiązku zmniejszenia kwoty podatku naliczonego, tj. uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania z dostawcą towarów lub usługodawcą oraz spełnienie tych warunków. Zmniejszenia kwoty podatku naliczonego dokonuje się za okres:

1. w którym warunki zostały uzgodnione, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego te warunki zostały spełnione,
2. w którym warunki zostały spełnione, jeżeli do ich spełnienia doszło po upływie okresu rozliczeniowego, w którym te warunki zostały uzgodnione,
3. w którym podatnik dokonuje obniżenia kwoty podatku należnego, jeżeli nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje (...)."

Z przedstawionego pytania wynika, że dystrybutor piwa zgodnie z zawartą ze sklepem umową rozlicza dostarczone i zwrócone przez sklep opakowania. W tym miejscu należy wyjaśnić, że strony transakcji mogą w sposób najbardziej przystępny w ich relacji biznesowej:

- uzgadniać warunki, których spełnienie wywoła skutki na gruncie rozliczenia VAT,
- kreować sposób dokumentowania warunków obniżenia podstawy opodatkowania lub podatku należnego w oparciu o dokumentację handlową lub gospodarczą (w tym korespondencję).

W związku z tym – zdaniem redakcji – nabywca powinien mieć na uwadze postanowienia zawarte w umowie, które mogą potwierdzać uzgodnienie warunków obniżenia podstawy opodatkowania dla zwracanych przez sklep opakowań. Przykładowo z zapisów umowy może wynikać, że uzgodnieniem warunków do obniżenia podstawy opodatkowania będzie faktyczny zwrot opakowania potwierdzony protokołem zwrotu (za moment dokonania zwrotu uznawać się będzie dzień przekazania opakowania sprzedawcy w konkretnym miejscu), a także wystawienie faktury korygującej. Zatem wystawienie faktury korygującej kończy proces realizacji procedury zwrotu opakowania. Jeżeli faktyczny zwrot opakowania nastąpi wcześniej niż wystawienie faktury korygującej, to zdaniem redakcji, do uzgodnienia tych warunków dochodzi dopiero w momencie wystąpienia późniejszego zdarzenia (czyli wystawienia faktury korygującej *in minus*). Zaznaczamy jednak, że jest to wyłącznie stanowisko redakcji i trudno jednoznacznie w tym konkretnym przypadku stwierdzić, czy zostałyby ono podzielone przez organ podatkowy. Kluczowe są w tej sytuacji postanowienia umowy, na podstawie których podatnik prawidłowo rozpoznać musi moment uzgodnienia i spełnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania.

## Reasumując

**Dla obowiązku pomniejszenia VAT naliczonego w przypadku otrzymania korekty *in minus* istotny jest moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania VAT oraz moment spełnienia tych uzgodnionych warunków. Od tego zatem zależy termin rozliczenia VAT przez Czytelnika.**

## F. VAT OD PODSTAW

### XIII. ROZLICZANIE VAT PRZEZ MAŁYCH PODATNIKÓW

#### 1. Termin odliczenia VAT przez małego podatnika

*Jestem małym podatnikiem rozliczającym VAT metodą kasową. Na potrzeby działalności gospodarczej (usługi poligraficzne) kupiłem na raty urządzenie wielofunkcyjne. Czy z otrzymanej faktury mogę w całości odliczyć podatek naliczony?*

Zasady odliczania VAT przez małych podatników rozliczających podatek VAT metodą kasową zawarte są w art. 86 ust. 10e ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi.

#### Dla Prenumeratorów GOFIN



Ujednolicone przepisy prawne  
dostępne w serwisie  
[www.przepisy.gofin.pl](http://www.przepisy.gofin.pl)

Przez „zapłatę”, o której mowa w powołanym przepisie należy rozumieć całkowite lub częściowe uregulowanie należności. To z kolei oznacza, że uregulowanie części należności uprawnia podatnika stosującego kasową metodę rozliczania VAT do odliczenia części VAT.

**W konsekwencji, w opisywanej sytuacji, nabycie przez małego podatnika rozliczającego się metodą kasową towaru na raty daje prawo do odliczenia podatku naliczonego z momentem zapłaty każdej raty.**

Mały podatnik, który nie odliczy VAT w terminie określonym w art. 86 ust. 10e ustawy, ma możliwość skorzystania z tego prawa w deklaracji podatkowej w rozliczeniu za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych (art. 86 ust. 11 ustawy).

#### 2. Miesięczne rozliczanie VAT a stosowanie metody kasowej

*W październiku 2024 r. będąc małym podatnikiem rozpoczęłam prowadzenie działalności gospodarczej i złożyłam zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. Składam miesięczne deklaracje VAT. Czy rozliczając się za okresy miesięczne mogę stosować kasową metodę rozliczeń?*

Co do zasady, mali podatnicy stosujący kasową metodę rozliczania VAT składają – w myśl art. 99 ust. 2 ustawy o VAT – kwartalne deklaracje w formie pliku JPK\_V7K w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale.

Od tej zasady są jednak wyjątki. Z kwartalnego rozliczenia VAT nie mogą korzystać m.in. podatnicy:

- zarejestrowani przez naczelnika urzędu skarbowego jako podatnicy VAT czynni – przez okres 12 miesięcy począwszy od miesiąca, w którym dokonana została rejestracja lub

- którzy w danym kwartale lub w poprzedzających go 4 kwartałach dokonali dostawy towarów, o których mowa w załączniku nr 15 do ustawy, chyba że łączna wartość tych dostaw bez kwoty podatku nie przekroczyła, w żadnym miesiącu z tych okresów, kwoty 50.000 zł (do ww. wartości 50.000 zł nie wlicza się dostaw niektórych paliw, dokonanych na warunkach wskazanych w art. 99 ust. 3b ustawy o VAT).

**Odnosząc powyższe do zadanego pytania uznać należy, że podatnik zobowiązany jest do składania deklaracji za okresy miesięczne (JPK\_V7M) przez okres 12 miesięcy począwszy od miesiąca, w którym dokonana została rejestracja. W tym okresie, jak podkreślają organy podatkowe, może jednak stosować kasową metodę rozliczania VAT (vide: interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 kwietnia 2020 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.16.2020.2.ALN).**

### 3. Oznaczanie zakupów w JPK\_VAT z deklaracją

*Jestem podatnikiem rozliczającym VAT metodą kasową. Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej dokonuję zakupu różnych towarów i usług, które dokumentowane są fakturami. Czy wszystkie swoje zakupy muszę w pliku JPK\_VAT z deklaracją oznaczać symbolem MK?*

Z przepisów rozporządzenia w sprawie JPK\_VAT z deklaracją wynika m.in., że ewidencja w zakresie podatku naliczonego zawiera oznaczenia dotyczące wystąpienia specjalnych danych procedur wymienionych odpowiednio w § 11 ust. 8 tego rozporządzenia.

Jednym z obowiązkowych oznaczeń, które musi zawierać taka ewidencja jest oznaczenie symbolem MK. Symbol ten dotyczy faktur wystawionych przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń określoną w art. 21 ustawy o VAT.



JPK\_VAT z deklaracją dostępny w programie DRUKI Gofin w dziale Podatek VAT

Oznacza to, że nie wszystkie otrzymane faktury zakupu podatnik musi w pliku JPK\_VAT z deklaracją oznaczać symbolem MK. Oznaczenie to dotyczy bowiem tylko tych dokumentów zakupów wystawionych przez kontrahentów, którzy stosują metodę kasową rozliczeń określoną w art. 21 ustawy o VAT. **Jeżeli zatem podatnik otrzymał fakturę wystawioną przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń (tj. fakturę z oznaczeniem „metoda kasowa”), to w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK\_V7M/V7K w polu „DokumentZakupu” musi fakturę taką oznaczyć symbolem MK.**

### 4. Zapłata za usługę otrzymana po utracie prawa do kasowej metody rozliczeń

*Do końca 2024 r. rozliczałem VAT metodą kasową jako mały podatnik. W 2025 r. nie mam już statusu małego podatnika i rozliczam VAT według zasad ogólnych (składam JPK\_V7M). W grudniu 2024 r. wykonałem usługę dla czynnego podatnika VAT, jednak należność otrzymałem dopiero w dniu 3 marca br. Czy powinienem skorygować deklarację za ostatni kwartał 2024 r., czy też wykazać VAT należny w bieżącej deklaracji (za marzec 2025 r.)?*

Przypomnijmy, że z kasowej metody rozliczeń podatku VAT w 2025 r. korzystać mogą mali podatnicy, czyli podatnicy:



- u których wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku należnego nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym, czyli w 2024 r., kwoty 8.569.000 zł,
- prowadzący przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzający funduszami inwestycyjnymi, zarządzający alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, będący agentem, zleceniobiorcą lub inną osobą świadczącą usługi o podobnym charakterze, z wyjątkiem komisu – jeżeli kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzenia za wykonane usługi (wraz z kwotą podatku) nie przekroczyła w 2024 r., kwoty 193.000 zł.

Podmiot, który spełnia powyższe warunki, może rozliczać VAT przy zastosowaniu metody kasowej. Korzystając z tej metody pamiętać należy o odmiennych od ogólnej zasady regulacjach określania momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT. Mali podatnicy rozliczający VAT metodą kasową wykazują bowiem obowiązek podatkowy – w myśl art. 21 ust. 1 ustawy o VAT:

- 1) z dniem otrzymania całości lub części zapłaty – w przypadku dokonania dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz czynnego podatnika VAT, bądź też
- 2) 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 wymieniony w pkt 1.

Stosując kasową metodę rozliczeń mali podatnicy rozliczają podatek VAT za okresy kwartalne, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. W tym samym terminie podatnicy muszą również zapłacić podatek (jeżeli w deklaracji wykazano nadwyżkę VAT należnego nad naliczonym).

Zgodnie z art. 21 ust. 4 ustawy o VAT, mały podatnik rozliczający się metodą kasową traci prawo do rozliczania tą metodą – począwszy od rozliczenia za miesiąc następujący po kwartale, w którym przekroczył kwotę określoną w art. 2 pkt 25 ustawy.

Ponadto mali podatnicy, u których wartość sprzedaży przekroczyła kwotę określoną w art. 2 pkt 25, w myśl art. 99 ust. 5 ustawy o VAT, składają deklaracje podatkowe za okresy miesięczne począwszy od rozliczenia za pierwszy miesiąc kwartału:

- 1) w którym przekroczone tę kwotę – jeżeli przekroczenie kwoty nastąpiło w pierwszym lub drugim miesiącu kwartału, a w przypadku gdy przekroczenie tej kwoty nastąpiło w drugim miesiącu kwartału, deklaracja za pierwszy miesiąc kwartału jest składana w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po drugim miesiącu kwartału;
- 2) następującego po kwartale, w którym przekroczone tę kwotę – jeżeli przekroczenie kwoty nastąpiło w trzecim miesiącu kwartału.

Zasadę tę stosuje się także wówczas, gdy mały podatnik dobrowolnie zrezygnował z prawa do rozliczania VAT metodą kasową.

W przypadku utraty lub rezygnacji z prawa do stosowania metody kasowej, rozliczenie podatku naliczonego odbywa się według zasad ogólnych, określonych w art. 86 ust. 10e ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi.

Podobnie będzie z obowiązkiem podatkowym od czynności wykonanych przed utratą lub rezygnacją z kasowej metody rozliczeń. Zasadą jest, że jeżeli podatnik traci prawo do kasowej metody rozliczania VAT lub z tej metody rezygnuje, podatek należny od czynności, dla których jeszcze nie powstał obowiązek podatkowy (w związku z brakiem zapłaty), rozlicza na dotychczasowych zasadach.



Oznacza to, że w sytuacji przedstawionej w pytaniu, otrzymanie zapłaty za usługę wykonaną w grudniu 2024 r. (w okresie, gdy podatnik rozliczał VAT metodą kasową), powoduje obowiązek rozliczenia VAT należnego według tej samej metody. Podatnik musi wykazać podatek należny z tytułu tej transakcji w deklaracji za marzec 2025 r. (tj. miesiąc, w którym otrzymał zapłatę).

Podobnie uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 19 marca 2021 r., nr 0111-KDIB3-2.4012.931.2020.2.MGO, w której czytamy:

*„(...) w sytuacji, w której Wnioskodawca zrezygnuje z metody kasowej, to w odniesieniu do dokonanych przez Wnioskodawcę jako małego podatnika dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz czynnego podatnika VAT obowiązek podatkowy w przypadku wystawienia faktur sprzedażowych, w trakcie obowiązywania metody kasowej, powstanie z dniem otrzymania całości lub części zapłaty.*

*Jeśli natomiast dostawa towarów lub świadczenie usług będzie dokonywane na rzecz innego podmiotu, to obowiązek podatkowy powstanie z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, nie później niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (...).”*

## 5. Otrzymane zaliczki a ustalenie statusu małego podatnika VAT

***Czy ustalając status małego podatnika w 2025 r. w rozumieniu art. 2 pkt 25 lit. a) ustawy o VAT należy wliczać otrzymane w 2024 r. zaliczki na poczet sprzedaży dokonanej w bieżącym roku?***

Ustawodawca definiując małego podatnika posłużył się pojęciem wartości sprzedaży. Przez sprzedaż – stosownie do art. 2 pkt 22 ustawy o VAT – należy rozumieć odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

Kwestia uwzględniania otrzymanych zaliczek na potrzeby ustalenia statusu małego podatnika była przedmiotem rozstrzygnięcia przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, który w wyroku z dnia 10 października 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 531/23 (orzeczenie nieprawomocne) uznał, że ustalając wartość sprzedaży – na potrzeby statusu małego podatnika VAT – należy wziąć pod uwagę także wysokość zaliczek otrzymanych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących część należności z tytułu dostaw realizowanych przez podatnika w latach następnych.

W ocenie Sądu: *„(...) rezultat dokonanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej daje zgodny wynik, a w konsekwencji powyższego należy uznać za prawidłowe stanowisko organu interpretacyjnego, że wartość sprzedaży, od której zależy przyznanie statusu małego podatnika, określonej w art. 2 pkt 25 lit. a) u.p.t.u. obejmuje wartość otrzymanych w poprzednim roku podatkowym zaliczek, tytułem dostaw dokonywanych w latach następnych (...).”*

**Mając powyższe na uwadze w rozstrzyganej sprawie uznać należy, że ustalając wartość sprzedaży za 2024 r. – na potrzeby statusu małego podatnika VAT w 2025 r. – należy wziąć pod uwagę zaliczki otrzymane w 2024 r. na poczet dostaw realizowanych w bieżącym roku.**

### Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza orzeczeń wydawanych m.in. przez sądy administracyjne dostępna w serwisie [www.orzecznictwo.gofin.pl](http://www.orzecznictwo.gofin.pl)

## G. WZORY PISM I FORMULARZY

### XIV. ZAWIADOMIENIE ZAW-FA O NADANIU UPRAWNIENIÓW DO KORZYSTANIA Z KSeF – WZÓR FORMULARZA

W świetle obowiązujących przepisów oprócz występujących w obrocie gospodarczym faktur papierowych i elektronicznych podatnicy VAT mają możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, tj. Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Co jest ważne, obecnie przedsiębiorcy mogą korzystać z systemu KSeF dobrowolnie. W wyniku nowelizacji ustawy o VAT ostatecznie podatnicy od 1 lutego 2026 r. będą zobowiązani do obowiązkowego fakturowania w tym systemie. Przy czym, jak wynika z projektu z dnia 5 listopada 2024 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (który dostępny jest na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji [www.rcl.gov.pl](http://www.rcl.gov.pl); nr druku UD158) **planuje się wprowadzenie obowiązkowego KSeF** dla wszystkich podatników (tj. czynnych i zwolnionych z VAT), z uwzględnieniem etapowego wejścia w życie, tj.:



- **od 1 lutego 2026 r. dla przedsiębiorców, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczyła w 2025 r. 200 mln zł,**
- **od 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych przedsiębiorców.**

Przepis art. 106nb ustawy o VAT wymienia krąg podmiotów, które po uwierzytelnieniu w sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 106r pkt 3 mogą korzystać z KSeF. W wykonaniu delegacji ustawowej zawartej w art. 106r ustawy o VAT Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie korzystania z KSeF, które określa m.in. rodzaje uprawnień do korzystania z KSeF, sposoby nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z tego systemu oraz wzór zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu tych uprawnień. Z przepisów tego rozporządzenia wynika, że uprawnieniami do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur są uprawnienia do:

- 1) **nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF, które posiada:**
  - a) podatnik;
  - b) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;
  - c) osoba fizyczna wskazana przez:
    - podatnika,
    - podatnika jako przedstawiciela zakładu (oddziału) osoby prawnej bądź innej wyodrębnionej jednostki wewnętrznej podatnika,
    - podmiot, o którym mowa w art. 106c pkt 1 ustawy,
    - jednostkę samorządu terytorialnego jako przedstawiciela samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego,
    - grupę VAT jako przedstawiciela członka grupy VAT,
- 2) **wystawiania lub dostępu do faktur ustrukturyzowanych, które posiada:**
  - a) podatnik;
  - b) podmiot wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski,

członka grupy VAT lub zakład (oddział) osoby prawnej bądź inną wyodrębnioną jednostkę wewnętrzną podatnika;

c) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;

d) osoba fizyczna, o której mowa w § 2 ust. 2 pkt 3 lit. aa), c) oraz d);

e) osoba fizyczna wskazana przez:

- podatnika,
- podmiot, który został wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski, członka grupy VAT lub zakład (oddział) osoby prawnej bądź inną wyodrębnioną jednostkę wewnętrzną podatnika,
- podmiot, o którym mowa w art. 106c ustawy,
- osobę fizyczną, o której mowa w § 2 ust. 2 pkt 3 lit. aa), c) oraz d),

**3) wystawiania faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 ustawy o VAT, będących fakturami ustrukturyzowanymi, tj. wystawianych przez nabywcę w ramach tzw. samofakturowania, które posiada:**

- wskazany przez podatnika nabywca towarów lub usług,
- podmioty uprawnione przez nabywcę do wystawiania faktur ustrukturyzowanych.

Z kolei § 3 ust. 1 rozporządzenia w sprawie KSeF wskazano, że nadawanie, zmiana lub odbieranie uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur jest dokonywane za pomocą oprogramowania interfejsowego, o którym mowa w art. 106nc ust. 1 ustawy, dostępnego na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych i następuje z zastosowaniem specyfikacji tego oprogramowania interfejsowego, po weryfikacji posiadanych uprawnień. Kolejne ustępy § 3 rozporządzenia zawierają zakres danych, jakie podaje podatnik lub inny podmiot w celu nadania, zmiany lub odebrania uprawnień do korzystania z KSeF.

Przewidziane są dwa sposoby nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień:

- elektronicznie – za pomocą oprogramowania interfejsowego ([www.ksef.mf.gov.pl](http://www.ksef.mf.gov.pl)) – podatnik lub inny uprawniony podmiot wskazuje wymagany zakres danych, w celu nadania, zmiany lub odebrania uprawnień,
- **w postaci papierowej** przez złożenie do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu uprawnień (ZAW-FA) do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.

Stosownie do § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie KSeF korzystanie z Krajowego Systemu e-Faktur wymaga uwierzytelnienia:

- 1) kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo
- 2) kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną, albo
- 3) podpisem zaufanym, albo
- 4) wygenerowanym przez KSeF, po uwierzytelnieniu się podatnika lub podmiotu uprawnionego w sposób, o którym mowa w pkt 1–3, ciągiem znaków alfanumerycznych, z wyłączeniem znaków interpunkcyjnych, przypisanym do podatnika lub podmiotu uprawnionego i jego uprawnień

– oraz weryfikacji posiadanych uprawnień.

## Uwaga

**Możliwość nadawania lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF w postaci papierowej jest przewidziana dla podatników lub podmiotów niebędących osobami fizycznymi, którzy nie posiadają możliwości uwierzytelnienia się w sposób, o którym mowa w § 5 ust. 1 rozporządzenia w sprawie KSeF. Tak stanowi § 4 ust. 1 ww. rozporządzenia.**

Zatem, jak wynika z powyższego, Krajowy System e-Faktur jest oparty na modelu poświadczeń, czyli wymagane jest uwierzytelnienie i autoryzacja danej osoby w systemie. Po uwierzytelnieniu się w systemie podatnik korzysta z KSeF w zakresie przeglądania, wystawiania i otrzymywania faktur ustrukturyzowanych. Poza podatnikiem w systemie może działać podmiot uprawniony przez tego podatnika. Możliwe jest również nadanie uprawnień do korzystania z KSeF np. dla biura rachunkowego lub konkretnej osoby fizycznej.

Przypomnijmy, że Ministerstwo Finansów na stronie internetowej <https://www.podatki.gov.pl/ksef/> przedstawiło informacje dotyczące m.in. rodzaju, modeli i zasad nadawania i odbierania uprawnień do korzystania z KSeF oraz zamieściło odpowiedzi na najczęściej pojawiające się pytania w tym zakresie. Przykładowo, jak wynika z odpowiedzi MF:

**„(...) Czy w ZAW-FA mogę upoważnić dwóch członków zarządu czy tylko jednego?**

*W ZAW-FA można upoważnić tylko jedną osobę. Może, ale nie musi to być członek zarządu. Osoba wyznaczona w ZAW-FA może nadać kolejnym osobom uprawnienia elektronicznie.*

**Czy wspólnik sp. jawnej może się uwierzytelnić poprzez profil zaufany czy druk ZAW-FA?**

*Spółka jawna (jako podatnik niebędący osobą fizyczną) może uwierzytelnić się w KSeF pieczęcią kwalifikowaną. Jeżeli spółka nie posiada pieczęci kwalifikowanej to może złożyć ZAW-FA. Jeśli wspólnik spółki jawnej zostanie wyznaczony w ZAW-FA, to będzie mógł się uwierzytelnić w kontekście spółki np. swoim profilem zaufanym.*

**Co z nadawaniem uprawnień w przypadku sp. z o.o.? Czy wystarczy, że w przypadku jednoosobowego zarządu prezes przez ZAW-FA nada wszelkie uprawnienia do KSeF dla dyrektora finansowego, a potem dyrektor już w samym systemie KSeF może nadawać dalsze uprawnienia np. dla księgowych do wystawiania faktur? Czy już sam prezes musi nadać przez ZAW-FA uprawnienia księgowym?**

*Spółka z o.o. (jako podatnik niebędący osobą fizyczną) może uwierzytelnić się w KSeF pieczęcią kwalifikowaną.*

*Jeżeli spółka nie posiada pieczęci kwalifikowanej, to będzie mogła złożyć ZAW-FA. ZAW-FA podpisuje osoba reprezentująca spółkę. W zawiadomieniu wskazuje się osobę uprawnioną np. dyrektora finansowego. Osoba wyznaczona w ZAW-FA będzie mogła także nadać dalsze uprawnienia elektronicznie w systemie (np. do wystawiania faktur) kolejnym osobom fizycznym np. księgowym (...).”*

Warto również w tym miejscu nadmienić, że na etapie prac legislacyjnych znajduje się projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (nr z wykazu prac legislacyjnych 827 dostępny jest na stronie [www.rcl.gov.pl](http://www.rcl.gov.pl)), który oprócz nowego wzoru zawiadomienia ZAW-FA określa m.in.:

- zakres danych, których podanie umożliwi dostęp w KSeF do faktury ustrukturyzowanej, faktur, o których mowa w art. 106nf ust. 1 i art. 106nh ust. 1 ustawy, po przesłaniu ich do KSeF, oraz faktury VAT RR i faktury VAT RR KOREKTA wystawionych przy użyciu KSeF, bez konieczności uwierzytelniania;
- sposób oznaczania faktur, o których mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy, udostępnionych nabywcy w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, umożliwiający weryfikację danych z tych faktur oraz umożliwiający zapewnienie autentyczności pochodzenia i integralności treści tych faktur, w przypadku ich udostępnienia nabywcy, o którym mowa w art. 106nf ust. 2 ustawy, w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, oraz wymagania techniczne dla tego sposobu oznaczania.

Poniżej przedstawiamy przykładowo wypełniony wzór zawiadomienia ZAW-FA.

POLA JASNE WYPEŁNIA PODMIOT SKŁADAJĄCY ZAWIADOMIENIE, POLA CIEMNE WYPEŁNIA URZĄD, WYPEŁNIĆ DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.	
1. Identyfikator podatkowy NIP podatnika lub podmiotu 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	2. Nr dokumentu
3. Status	

## ZAW-FA

### ZAWIADOMIENIE O NADANIU LUB ODEBRANIU UPRAWNIENI DO KORZYSTANIA Z KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR

4. Kolejny nr egz. / ogółem liczba egzemplarzy<sup>1)</sup>

Podstawa prawna:	§ 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz. U. poz. 2481, z późn. zm.).
Składający:	Podatnicy i podmioty nadający lub odbierający osobie fizycznej uprawnienia do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.
Miejsce składania:	Właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

#### A. MIEJSCE I CEL SKŁADANIA

5. Właściwy naczelnik urzędu skarbowego NACZELNIK DRUGIEGO URZĘDU SKARBOWEGO KRAKÓW
6. Cel złożenia formularza (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input checked="" type="checkbox"/> 1. nadanie uprawnień <sup>2)</sup> <input type="checkbox"/> 2. odebranie uprawnień <input type="checkbox"/> 3. zgłoszenie danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny podatnika <sup>3)</sup>

#### B. DANE PODATNIKA LUB PODMIOTU, KTÓRY NADAJE LUB ODBIERA UPRAWNIENIA DO KORZYSTANIA Z KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR

##### B.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

\* – dotyczy podmiotu niebędącego osobą fizyczną      \*\* – dotyczy podmiotu będącego osobą fizyczną

7. Rodzaj podmiotu (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input checked="" type="checkbox"/> 1. podmiot niebędący osobą fizyczną <input type="checkbox"/> 2. organ egzekucyjny <sup>4)</sup> <input type="checkbox"/> 3. osoba fizyczna
8. Nazwa pełna* / <del>Nazwisko, pierwsze imię</del> ** Nazwa pełna "GAMA" SP. Z O.O.

##### B.2. ADRES SIEDZIBY\* / ZAMIESZKANIA\*\*

9. Kraj POLSKA	10. Województwo MAŁOPOLSKIE	11. Powiat KRAKÓW	
12. Gmina M.KRAKÓW	13. Ulica JASNA	14. Nr domu 28	15. Nr lokalu
16. Miejscowość KRAKÓW		17. Kod pocztowy 31-227	

##### B.3. DANE KONTAKTOWE

18. Telefon
19. E-mail <sup>5)</sup> sp.gama@zzz.pl

#### C. DANE OSOBY UPRAWNIONEJ DO KORZYSTANIA Z KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR

##### C.1. DANE IDENTYFIKACYJNE

20. Rodzaj identyfikatora podatkowego (zaznaczyć właściwy kwadrat): <input type="checkbox"/> 1. NIP <input checked="" type="checkbox"/> 2. PESEL <input type="checkbox"/> 3. Brak identyfikatora <sup>6)</sup>	
21. Identyfikator podatkowy NIP / numer PESEL 7 8 0 3 1 2 0 5 9 9 8	
22. Nazwisko KOWALSKI	23. Pierwsze imię MARIUSZ
24. Data urodzenia <sup>6)</sup>	
25. Rodzaj dokumentu potwierdzającego tożsamość <sup>6)</sup>	26. Numer i seria dokumentu potwierdzającego tożsamość <sup>6)</sup>
27. Kraj wydania dokumentu potwierdzającego tożsamość <sup>6)</sup>	

##### C.2. ADRES ZAMIESZKANIA

28. Kraj POLSKA	29. Województwo MAŁOPOLSKIE	30. Powiat KRAKÓW	
31. Gmina M.KRAKÓW	32. Ulica SIEWNA	33. Nr domu 32	34. Nr lokalu 9
35. Miejscowość KRAKÓW		36. Kod pocztowy 31-231	

ZAW-FA<sub>(2)</sub> 1/2

POLA JASNE WYPELNIŁA PODMIOT SKŁADAJĄCY ZAWIADOMIENIE, POLA CIEMNE WYPELNIŁA URZĄD. WYPELNIĆ DUŻYMI, DRUKOWANYMI LITERAMI, CZARNYM LUB NIEBIESKIM KOLOREM.

C.3. DANE KONTAKTOWE		
37. Telefon		
38. E-mail <sup>7)</sup>	m.kowalski@xxx.pl	
D. ZGŁOSZENIE DANYCH UNIKALNYCH IDENTYFIKUJĄCYCH KWALIFIKOWANY PODPIS ELEKTRONICZNY NIEZAWIERAJĄCY NUMERU IDENTYFIKACJI PODATKOWEJ (NIP) I NUMERU PESEL		
39. Dane unikalne identyfikujące kwalifikowany podpis elektroniczny (SHA-256) <sup>8)</sup>		
<div style="border: 1px solid black; height: 20px; width: 100%;"></div>		
E. PODPIS PODATNIKA LUB PODMIOTU / OSOBY REPREZENTUJĄCEJ <sup>9)</sup>		
1	40. Nazwisko MARCZAK	41. Pierwsze imię ANTONI
	42. Stanowisko/funkcja PREZES	43. Podpis <i>Antoni Marczak</i>
2	44. Nazwisko	45. Pierwsze imię
	46. Stanowisko/funkcja	47. Podpis
3	48. Nazwisko	49. Pierwsze imię
	50. Stanowisko/funkcja	51. Podpis
4	52. Nazwisko	53. Pierwsze imię
	54. Stanowisko/funkcja	55. Podpis
5	56. Nazwisko	57. Pierwsze imię
	58. Stanowisko/funkcja	59. Podpis
6	60. Nazwisko	61. Pierwsze imię
	62. Stanowisko/funkcja	63. Podpis

#### Objaśnienia

- Wypełnia się w przypadku złożenia więcej niż jednego formularza ZAW-FA.
- Przez nadanie uprawnień należy rozumieć wskazanie osoby uprawnionej do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur. Wskazanie kolejnej osoby uprawnionej w części C jest możliwe po odebraniu uprawnień osobie uprzednio wskazanej. Dalsze uprawnienia nadawane są elektronicznie w Krajowym Systemie e-Faktur.
- Zaznaczyć w przypadku zgłoszenia danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny niezawierający numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL podatnika, którym będzie się posługiwał podatnik będący osobą fizyczną wymienioną w części B. W takim przypadku nie wypełnia się części C.
- W przypadku organu egzekucyjnego zaznacza się również kwadrat „podmiot niebędący osobą fizyczną”.
- Adres e-mail wpisuje się obowiązkowo. Podatnik na podany adres e-mail otrzyma informację o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.
- Zaznacza się / wypełnia się w przypadku nierezzydenta, który nie posiada identyfikatora podatkowego.
- Adres e-mail wpisuje się obowiązkowo. Osoba uprawniona na podany adres e-mail otrzyma informację o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.
- Wypełnia się w przypadku zgłoszenia danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny niezawierający numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL, gdy:
  - w polu nr 6 zaznaczono „zgłoszenie danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny podatnika”; w takim przypadku nie wypełnia się części C; albo
  - w polu nr 6 zaznaczono „nadanie uprawnień”, a osoba uprawniona do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur wymieniona w części C nie posiada numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL oraz posiada wyłącznie kwalifikowany podpis elektroniczny niezawierający numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL; albo
  - w polu nr 6 zaznaczono „nadanie uprawnień”, a osoba uprawniona do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur wymieniona w części C posiada wyłącznie kwalifikowany podpis elektroniczny niezawierający numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL.
 W przypadku wypełnienia części D każdą zmianę kwalifikowanego podpisu elektronicznego należy zgłaszać odpowiednio w trybie nadania uprawnień lub zgłoszenia danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny podatnika.
- W przypadku reprezentacji wieloosobowej (powyżej 6 osób) pozostałych uprawnionych do reprezentowania i ustanowienia osoby uprawnionej do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur należy wymienić w dodatkowym formularzu ZAW-FA.

ZAW-FA<sub>(2)</sub> 2/2



*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. NOWE REGULACJE W ZAKRESIE AKCYZY OD SAMOCHODÓW – OD 1 KWIECZNIA 2025 R.

Od 1 kwietnia 2025 r. mocą ustawy z dnia 24 stycznia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 222) zmienią się regulacje związane z samochodami osobowymi w zakresie zwrotu podatku akcyzowego od samochodów czasowo zarejestrowanych oraz zwolnieniem od akcyzy samochodów rejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju, w celu wykonywania jazd testowych.



W art. 100 ustawy o podatku akcyzowym, dodano ust. 5a, w którym wskazano, że przepisy dotyczące opodatkowania akcyzą samochodów osobowych niezarejestrowanych wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym stosuje się odpowiednio do samochodu osobowego:

- 1) zarejestrowanego czasowo na terytorium kraju w celu umożliwienia jego wywozu za granicę zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego nastąpił zwrot akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1a pkt 1 ustawy;
- 2) zarejestrowanego profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym:
  - a) od którego nastąpił zwrot akcyzy na podstawie art. 107 ust. 1a pkt 2, albo
  - b) który został zwolniony od akcyzy na podstawie art. 110b ust. 1 ustawy.

Dodanie w art. 100 ustawy ust. 5a, ma na celu uregulowanie sytuacji, w której samochód osobowy, który wcześniej był czasowo zarejestrowany na terytorium kraju w celu jego wywozu za granicę albo był zarejestrowany wcześniej profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego po dokonaniu dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu nastąpił zwrot akcyzy, ponownie zostaje sprowadzony do Polski w ramach nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu.

W takiej sytuacji, w przypadku powtórnego sprowadzenia do kraju tych samochodów będą one podlegały opodatkowaniu akcyzą jako pojazdy wcześniej niezarejestrowane na terytorium kraju.

Jeżeli natomiast samochody zostały wywiezione z kraju, ale nie nastąpił zwrot akcyzy z tytułu ich wywozu, a następnie ponownie zostaną wprowadzone do kraju, to wówczas nie powstanie wobec nich obowiązek podatkowy i konieczność zapłaty akcyzy.

Zasada jednokrotności poboru akcyzy, ma zastosowanie również do samochodów osobowych i została określona w art. 100 ust. 3 ustawy, zgodnie z którym, jeżeli w stosunku do samochodu osobowego powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej

z czynności podlegającej opodatkowaniu, to nie powstaje obowiązek podatkowy na podstawie innej czynności podlegającej opodatkowaniu, jeżeli kwota akcyzy została określona lub zadeklarowana w należnej wysokości.

## **1. Zwrot akcyzy od samochodów osobowych czasowo zarejestrowanych w kraju w celu ich wywozu za granicę**

Zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1a i 1b zmienionej ustawy, podmiot, który nabył prawo rozporządzania jak właściciel samochodem osobowym niezarejestrowanym wcześniej na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu samochodu osobowego:

- 1) zarejestrowanego czasowo na terytorium kraju w celu umożliwienia jego wywozu za granicę zgodnie z przepisami o ruchu drogowym,
- 2) zarejestrowanego profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym

– od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju ma prawo do zwrotu akcyzy.

Zwrot akcyzy następuje na wniosek złożony właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu tego samochodu osobowego. Natomiast zgodnie z art. 107 ust. 1b zmienionej ustawy, jeżeli samochód osobowy, o którym mowa w art. 107 ust. 1a, w terminie roku od dnia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu zostanie zarejestrowany na terytorium kraju zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, zwrot akcyzy nie przysługuje.

Wprowadzony przepis, rozszerza prawo do zwrotu akcyzy również w przypadku dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej lub eksportu samochodu osobowego wcześniej czasowo zarejestrowanego na terytorium kraju w celu umożliwienia jego wywozu za granicę zgodnie z art. 74 ust. 2 pkt 2 lit. a) ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1251) i od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju.

Szczegółowy tryb zwrotu akcyzy od samochodu zarejestrowanego wcześniej profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym i od którego akcyza została zapłacona na terytorium kraju będzie następował wg zasad określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1891).

Dla przeciwdziałania nadużyciom związanym z pozornym wywozem samochodów osobowych, mającym na celu bezprawne wyłudzenie zwrotu akcyzy, w art. 107 ust. 1b zmienionej ustawy, określono brak prawa do zwrotu akcyzy, w sytuacji, gdy samochód zostanie ponownie zarejestrowany na terytorium kraju w ciągu roku od dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu.

Podatnik, który zapłacił akcyzę, dokument potwierdzający zapłatę akcyzy, przedkłada organowi rejestrującemu pojazd, w celu dokonania rejestracji. Również podatnik dokonujący rejestracji czasowej w celu wywozu samochodu posiada tego rodzaju dokument.

W związku z tym wprowadzone regulacje uniemożliwią ubieganie się o zwrot akcyzy w sytuacji ponownego przywozu samochodu osobowego na terytorium kraju i zarejestrowanie go zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Roczny termin wskazany w przepisie przyjęto na podstawie założenia, że samochód zarejestrowany czasowo w celu wywozu, który został wywieziony, a następnie ponownie przywieziony na terytorium kraju przed upływem roku, ma charakter pozorny.

## 2. Zwolnienie od akcyzy dla samochodów osobowych rejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych

Od 1 kwietnia 2025 r. wprowadzono nowe zwolnienie od akcyzy dla samochodów osobowych zarejestrowanych profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym, które będą przedmiotem badań naukowych lub prac rozwojowych w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Zgodnie z dodanym art. 110b ustawy zmieniającej, zwalnia się od akcyzy samochód osobowy zarejestrowany profesjonalnie na terytorium kraju w celu wykonywania jazd testowych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym. Warunkiem tego zwolnienia jest:

- 1) wykonywanie jazd testowych samochodem osobowym z wypełnionym profesjonalnym dowodem rejestracyjnym i z wykorzystaniem profesjonalnych tablic rejestracyjnych zgodnie z decyzją o profesjonalnej rejestracji pojazdów, o której mowa w art. 80t i art. 80v ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym;
- 2) przeznaczenie samochodu osobowego do badań naukowych lub prac rozwojowych w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej przez okres ważności decyzji o profesjonalnej rejestracji pojazdów, o której mowa w art. 80t i art. 80v ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – **Prawo o ruchu drogowym, nie dłużej jednak niż przez okres 18 miesięcy, licząc od dnia powstania obowiązku podatkowego;**
- 3) wpisanie samochodu osobowego do wykazu pojazdów zgodnie z art. 80x ust. 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym;
- 4) wywóz samochodu osobowego z terytorium kraju, wycofanie samochodu osobowego z eksploatacji i uzyskanie zaświadczenia o jego demontażu, o którym mowa w art. 24 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz. U. z 2020 r. poz. 2056), albo zwrot samochodu osobowego producentowi samochodu osobowego lub jego upoważnionemu przedstawicielowi – w terminie 14 dni od dnia upływu okresu, o którym mowa w pkt 2.

W art. 110b ust. 3, 4 i 5 zmienionej ustawy, wprowadzono wyjaśnienia, jak należy rozumieć użyte w tym przepisie terminy, a mianowicie:

- działalność badawczo-rozwojowa, to działalność w rozumieniu art. 4a pkt 26 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.),
- badania naukowe, to badania w rozumieniu art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.),
- prace rozwojowe, to prace w rozumieniu art. 4 ust. 3 ww. ustawy.

Podmiot, który spełnia warunki zwolnienia może wystąpić do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o wydanie zaświadczenia stwierdzającego zwolnienie od akcyzy. Naczelnik urzędu skarbowego przed wydaniem zaświadczenia może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające, w ramach którego będzie mógł zobowiązać podatnika np. do przedstawienia odpowiednich dokumentów potwierdzających spełnienie warunków zwolnienia. Zaświadczenie będzie wydawane na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) i będzie potwierdzało spełnienie warunków zwolnienia na dzień złożenia wniosku.

W przypadku naruszenia warunków zwolnienia lub nieprzedstawienia w terminie dokumentów albo zaświadczenia, podmiot zobowiązany jest do zapłacenia akcyzy, której wysokość określa się według stanu z dnia powstania obowiązku podatkowego.

# I. VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

## 1. Duplikat faktury – data zakupu w JPK\_VAT z deklaracją

*Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej dokonałem zakupu towaru handlowego. Kontrahent wystawił z tego tytułu fakturę, ale nigdy jej nie otrzymałem. Czy w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego w JPK\_V7M powinienem wpisać datę wystawienia faktury pierwotnej, czy otrzymanego duplikatu faktury?*

Co do zasady podatnicy mogą odliczać VAT od nabytych towarów i usług w takim zakresie, w jakim te towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń, określonych w art. 88 ustawy o VAT).

Dokumentem, na podstawie którego podatnik ma prawo do odliczenia VAT, jest zasadniczo faktura. Na równi z fakturą traktowany jest jej duplikat, o którym mowa w art. 106l ustawy o VAT. Przy czy warto w tym miejscu nadmienić, że termin odliczenia VAT z duplikatu faktury uzależniony jest od tego, czy pierwotny dokument zakupu dotarł do nabywcy i następnie zaginął, czy też w ogóle do niego nie dotarł. W przypadku gdy podatnik odliczył VAT z otrzymanej faktury, która następnie zaginęła, duplikat stanowi wyłącznie potwierdzenie prawa do tego odliczenia. Natomiast w sytuacji – a z taką, jak wynika z pytania, mamy do czynienia w rozstrzyganej sprawie – gdy pierwotna faktura nie dotarła do nabywcy, duplikat należy traktować jak oryginał faktury.

Zgodnie natomiast z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT podatnicy, z wyjątkiem podatników wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 oraz podatników, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 albo art. 113a ust. 1, obowiązani są prowadzić ewidencję zawierającą dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku, sporządzenie informacji podsumowującej, w szczególności dane dotyczące:

- 1) rodzaju sprzedaży i podstawy opodatkowania, wysokości kwoty podatku należnego, w tym korekty podatku należnego, z podziałem na stawki podatku;
- 2) kwoty podatku naliczonego obniżającego kwotę podatku należnego, w tym korekty podatku naliczonego;
- 3) kontrahentów;
- 4) dowodów sprzedaży i zakupów.

Z kolei szczegółowe dane, jakie zawiera przedmiotowa ewidencja, zostały określone w rozporządzeniu w sprawie JPK\_VAT z deklaracją. W myśl § 11 ust. 3 pkt 1 lit. a) i ust. 4 pkt 4 i 5 ww. rozporządzenia ewidencja w zakresie rozliczenia podatku naliczonego zawiera dane wynikające z faktur lub innych dokumentów będących podstawą odliczenia podatku naliczonego, otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług. Dane z ww. faktur lub innych dokumentów obejmują m.in. datę wystawienia faktury (lub dokumentu) i datę wpływu faktury (lub dokumentu).

MF w broszurze informacyjnej dotyczącej struktury JPK\_VAT z deklaracją wskazało, że w polu „DataZakupu” wpisywana jest data wystawienia dowodu zakupu. Dodatkowo wskazano, że w polu tym: „(...) Podaje się datę wystawienia dokumentu, odpowiednio faktury

lub faktury korygującej, dokumentu, zgłoszenia celnego, rozliczenia zamknięcia, deklaracji importowej lub decyzji (...)."

Odnosząc się do kwestii wpisania właściwych danych w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK\_V7M wskazać należy, że z wyjaśnień Ministerstwa Finansów zawartych na stronie internetowej <https://www.podatki.gov.pl/jednolity-plik-kontrolny/pytania-i-odpowiedzi/> w zakresie JPK\_VAT na zadane pytanie: „(...) **Czy »dowodem zakupu« – w sytuacji gdy nabywca otrzymał wyłącznie duplikat faktury w ewidencji zakupu w wierszach »Numer dowodu zakupu« i »Data wystawienia dowodu zakupu« – jest pierwotna faktura czy jej duplikat? (...)**”. MF udzieliło następującej odpowiedzi: „(...) Gdy pierwotna faktura nie trafiła do odbiorcy, należy rozliczyć podatek VAT zgodnie z datą otrzymania duplikatu – podatnik winien wpisać dane z duplikatu faktury, tj. numer faktury i datę wystawienia duplikatu. Dane na duplikacie faktury powinny być tożsame z oryginałem faktury, z wyjątkiem daty wystawienia i dopisku »duplikat« (...).”

Wprawdzie wyjaśnienie to dotyczyło plików przesyłanych za okresy do 30 września 2020 r. (oraz korekt za te okresy) niemniej jednak może być ono pomocne w niniejszej sprawie.

### Reasumując

W przypadku, gdy pierwotna faktura nie trafiła do odbiorcy i podatek VAT po stronie zakupu należy rozliczyć zgodnie z datą otrzymania wystawionej ponownie faktury (duplikatu), podatnik (nabywca) w strukturze ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK\_V7M w polu „DataZakupu” powinien wpisać datę wystawienia duplikatu faktury.

## 2. Brak prawa do odliczenia VAT z faktury pro forma

***Otrzymałem fakturę pro forma, w której wykazano kwotę VAT. Czy mam prawo do odliczenia VAT z takiej faktury?***

Zasadą jest, że czynni podatnicy VAT mają prawo do odliczania podatku naliczonego od dokonanych zakupów towarów i usług, które związane są z wykonywanymi przez nich czynnościami opodatkowanymi podatkiem VAT. Natomiast kwotę podatku naliczonego, w myśl art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów czy usług, a także dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi. Zatem podstawą dokonania odliczenia zasadniczo jest faktura z wykazaną kwotą podatku.

Faktura pro forma nie jest fakturą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, a jej wystawienie jest neutralne podatkowo. Przykładowo Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 14 lutego 2024 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.807.2023.1.OS wyjaśnił, że: „(...) dokument nazywany fakturą »pro forma« nie jest dokumentem przewidzianym w ustawie o VAT. Jest to dokument wystawiany w obrocie gospodarczym i jego celem może być np. potwierdzenie złożenia oferty czy przyjęcia zamówienia do realizacji. Wyraźne oznaczenia tego dokumentu wyrazami pro forma powoduje, że nie można przypisać mu waloru faktury w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, gdyż podmiot wystawiający taki dokument jednoznacznie wskazuje, że nie jest to faktura. **Wystawienie tego dokumentu nie powoduje zatem skutków w zakresie podatku VAT, tj. obowiązku zapłaty wykazanego**

**w tym dokumencie podatku oraz nie stanowi dla kontrahenta podstawy do odliczenia wskazanego w tym dokumencie podatku VAT (podkreślenie redakcji) (...)**”.

Powyższe oznacza, że podatnik, który otrzymał fakturę pro forma, nie może odliczać VAT na podstawie tego dokumentu (nawet jeśli w tym dokumencie wykazano kwotę VAT). Warto jednak dodać, że jeżeli podatnik na podstawie faktury pro forma wpłaci zaliczkę/przedpłatę na poczet przyszłej transakcji i otrzyma od sprzedawcy fakturę zaliczkową, to mógłby odliczyć VAT wykazany na tej fakturze na zasadach ogólnych.

## Reasumując

**Podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT z otrzymanej faktury pro forma, nawet jeżeli zawiera ona wszystkie wskazane w ustawie o VAT elementy właściwe dla zwykłej faktury.**

### 3. Możliwość przechowywania faktur wyłącznie w formie elektronicznej

***W ciągu miesiąca wystawiamy i otrzymujemy kilka tysięcy faktur zarówno w formie papierowej, jak i elektronicznej (poza KSeF). Czy możemy przechowywać je wyłącznie w formie elektronicznej?***

Obowiązujące regulacje prawne dopuszczają możliwość przechowywania faktur w formie elektronicznej w podziale na okresy rozliczeniowe w dowolny sposób, który ma jednak zapewniać łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Ponadto, podatnik zobowiązany jest zapewnić odpowiednim organom na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej – również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych.

Faktury otrzymane w formie papierowej mogą być przechowywane w formie elektronicznej w dowolny sposób, przy czym sposób ten powinien odpowiadać wymogom wskazanym przez ustawodawcę. Co istotne podatnik sam określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury może zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług. Powyższe kwestie zostały uregulowane w art. 112 i art. 112a oraz w art. 106m ustawy o VAT. Zatem istnieje możliwość przechowywania faktur w dowolnej postaci, tj. w formie papierowej lub elektronicznej, niezależnie od sposobu ich otrzymania. Oznacza to, że nie ma żadnych przeszkód, aby np. wystawiane/otrzymane faktury papierowe czy w postaci elektronicznej były przechowywane wyłącznie w formie elektronicznej, czy też odwrotnie.

Takie też stanowisko zaprezentował Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 17 lutego 2025 r., nr 0113-KDIPT1-3.4012.946.2024.2.MWJ, w której czytamy: „(...) regulacje prawne dopuszczają możliwość przechowywania faktur otrzymanych w formie elektronicznej lub papierowej, w dowolny sposób. Jednakże sposób ten, jak





wymaga ustawodawca, ma zapewniać przechowywanie faktur w podziale na okresy rozliczeniowe w sposób zapewniający łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność tych faktur od momentu ich wystawienia lub otrzymania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto, podatnik zobowiązany jest zapewnić odpowiednim organom na żądanie, zgodnie z odrębnymi przepisami, bezzwłoczny dostęp do faktur, a w przypadku faktur przechowywanych w formie elektronicznej – również bezzwłoczny ich pobór i przetwarzanie danych w nich zawartych (...).”

Ostatecznie w tym zakresie stwierdzono, że: „(...) skoro do faktur, faktur korygujących, duplikatów faktur, paragonów z NIP oraz innych dokumentów zrównanych z fakturami archiwizowanych/przechowywanych wyłącznie w formie elektronicznej zgodnie z przedstawioną w ramach niniejszego wniosku procedurą, zapewnione zostaną autentyczność pochodzenia, integralność treści i ich czytelność, przy założeniu, że umożliwiony zostanie dostęp do tych faktur, na żądanie (również on-line), odpowiednim organom wskazanym w art. 112a ust. 3 i ust. 4 ustawy, przy jednoczesnym niszczeniu papierowych oryginałów po zastosowaniu przez Państwa rzetelnych procedur w ramach kontroli biznesowej, to opisany sposób ich przechowywania jest/będzie zgodny z powołanymi przepisami. Tym samym spełnione są/będą warunki określone w art. 106m, art. 112 oraz art. 112a ustawy (...).”

## Reasumując

**W opisywanej sytuacji podatnik może przechowywać faktury wyłącznie w formie elektronicznej, jeżeli spełni wszystkie wymienione przez ustawodawcę warunki w zakresie autentyczności ich pochodzenia, integralności treści i czytelności.**

## 4. Wydatki na oklejenie samochodu osobowego reklamą

***Spółka (czynny podatnik VAT) posiada samochód osobowy, który wykorzystuje w firmie do celów mieszanych (czyli zarówno do działalności gospodarczej, jak i prywatnie). Spółka nie prowadzi ewidencji przebiegu dla tego pojazdu. W związku z tym odlicza tylko 50% VAT od wydatków z nim związanych. Czy z faktury potwierdzającej zakup usługi oklejania reklamą spółki tego samochodu może odliczyć 100%, czy tylko 50% VAT?***

Czynny podatnik VAT ma prawo odliczać VAT od zakupu towarów i usług w zakresie, w jakim są one wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz pod warunkiem, że nie zaistnieją przesłanki wykluczające to prawo (zgodnie z art. 86 ust. 1 i art. 88 ustawy o VAT).

Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zostały dodatkowo uregulowane w art. 86a ustawy o VAT. Zatem podatnicy zasadniczo mogą odliczać VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi, o ile oczywiście pojazdy te są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Jednak od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (czyli m.in. od wydatków związanych z samochodami osobowymi) generalnie odliczają tylko 50% kwoty VAT naliczonego. Ograniczenie to dotyczy głównie pojazdów, które są lub będą wykorzystywane do celów mieszanych, czyli do działalności gospodarczej oraz do celów prywatnych. Z kolei odliczenie VAT w pełnym zakresie (tj. 100%) przysługuje podatnikom tylko wówczas, gdy pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, opodatkowanej VAT, po spełnieniu określonych warunków (m.in. gdy podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu).

Zgodnie z art. 86a ust. 2 ustawy o VAT do **wydatków związanych z pojazdami samochodowymi zalicza się wydatki dotyczące:**

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;
- 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy leasingu, najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;
- 3) **nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.**

Organy podatkowe uważają, że w ww. art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy wymieniono jedynie przykładowe wydatki związane z użytkowaniem samochodów, które podlegają rozliczeniu z zastosowaniem przepisu art. 86a ust. 1. Zatem w ich ocenie do wydatków związanych z „używaniem pojazdów samochodowych” można zaliczyć opłaty za parkingi, przejazdy autostradą, wydatki ponoszone na garaż, wizyty u mechanika, wymianę części, itp., ładowarkę elektryczną i koszt energii na stacjach do ładowania czy ubezpieczenie samochodu (*vide*: broszura informacyjna MF pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi” a także interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z dnia 26 maja 2022 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.128.2022.2.AG oraz z dnia 15 listopada 2024 r., nr 0114-KDIP4-2.4012.595.2024.1.MMA).

Z kolei w interpretacji indywidualnej z dnia 16 lutego 2015 r., nr IPPP1/443-1397/14-2/JL Dyrektor KIS uznał już, że wydatki poniesione przez podatnika na oklejenie samochodu nie stanowią wymienionych przez ustawodawcę w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT wydatków związanych z użytkowaniem samochodów, które podlegają rozliczeniu z zastosowaniem ograniczenia w odliczaniu VAT (w oparciu o art. 86a ust. 1 ww. ustawy). W interpretacji tej czytamy:

*„(...) Oklejenie samochodów naklejkami zawierającymi logo i dane firmy nie ma żadnego wpływu na eksploatację i używanie tych pojazdów. Tym samym zakupiona przez Spółkę usługa oklejenia samochodów nie mieści się w pojęciu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o którym mowa w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy.*

**Zdaniem organu nabyta usługa stanowi ogólny koszt prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej. Oklejenie samochodów naklejkami z logo firmy i jej danymi teleadresowymi umożliwia Spółce łatwe prezentowanie informacji o firmie, może również stanowić formę reklamy Spółki. Poprzez pełnienie tych funkcji nabyta usługa ma pośredni związek z prowadzoną przez Spółkę opodatkowaną działalnością gospodarczą i uzyskiwaniem obrotu.**

**Zatem należy stwierdzić, że przepisy art. 86a ustawy o VAT i wynikające z niego ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego w analizowanej sprawie nie znajdują zastosowania. Tym samym, w myśl przepisów art. 86 ustawy, Spółce przysługuje prawo do odliczenia pełnej (bez ograniczeń wynikających z art. 86a ustawy) kwoty podatku naliczonego z faktury zakupu wymienionej usługi (podkreślenie redakcji (...)).**

## Reasumując

**Do odliczania VAT od zakupu usługi oklejenia samochodu reklamą spółki nie będzie miało zastosowania ograniczenie dotyczące wydatków na pojazdy samochodowe. Nie jest to bowiem wydatek związany z eksploatacją lub używaniem tego pojazdu. Zatem spółce przysługuje prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego z faktury potwierdzającej zakup usługi wymienionej w treści pytania.**

## 5. Numer rachunku VAT na fakturze

*Otrzymałem fakturę zakupu i podatek VAT z niej wynikający zamierzam wpłacić przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności, tj. na rachunek VAT kontrahenta. Czy sprzedawca powinien na fakturze wskazać numer tego rachunku VAT?*

Podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności. Podstawą dokonania płatności w systemie split payment jest zatem otrzymana przez podatnika faktura.

Numer rachunku VAT, jaki zostaje nadany przedsiębiorcy przez bank, jest numerem wyłącznie do wiadomości tego przedsiębiorcy. Nie podaje on tego numeru na wystawianych fakturach, ponieważ nie ma możliwości, aby kontrahent dokonał przelewu jakiegokolwiek kwoty bezpośrednio na rachunek VAT. Przelewy przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności dokonywane są na rachunek rozliczeniowy przedsiębiorcy, a to bank, na podstawie komunikatu przelewu dokonuje odpowiedniego „zaliczenia” wskazanej w tym komunikacie kwoty na rachunek VAT podatnika.

Warto w tym miejscu przytoczyć odpowiedź MF (dostępną na stronie internetowej [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl)) na jedno z pytań dotyczących mechanizmu podzielonej płatności. Na zadane pytanie: „(...) Czy można dokonywać płatności bezpośrednio na rachunek VAT? (...)”. MF wyjaśniło, że: „(...) Nie, bank/SKOK będzie odrzucać takie przelewy (...)”.

Również z informacji zawartej w serwisie informacyjno-usługowym dla przedsiębiorcy na stronie internetowej [www.biznes.gov.pl](http://www.biznes.gov.pl) pt. „Co to jest mechanizm podzielonej płatności (MPP) i jak go stosować” w powyższym zakresie możemy przeczytać: „(...) Jeśli kupujący płaci ci za transakcję objętą obowiązkiem podzielenia płatności, **musisz mieć rachunek VAT**, żeby ją przyjąć. Twój bank lub SKOK stworzył ci taki rachunek, o ile korzystasz z konta firmowego. Nie musisz znać jego numeru ani umieszczać go na fakturze – **rozdzielenie płatności na kwotę netto i VAT następuje w systemie banku**. Nie musisz robić oddzielnych przelewów na rachunek rozliczeniowy dostawcy i jego rachunek VAT – płatność w MPP realizujesz jednym przelewem (...)”.

### Reasumując

Nabywca towaru czy usługi, który zamierza dokonać płatności przy zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności nie ma możliwości przelania żadnej kwoty bezpośrednio na rachunek VAT podatnika. Zatem na fakturze nie umieszcza się numeru rachunku VAT.

## 6. Dokonanie korekty VAT naliczonego przez dłużnika

*Prowadzę działalność gospodarczą i jestem czynnym podatnikiem VAT. Mam zaległości w regulowaniu zapłaty za faktury na rzecz kontrahentów. Czy powinienem dokonać korekty odliczonego VAT z faktury, jeżeli 90. dzień od dnia terminu płatności upłynął 11 lutego 2025 r. a zapłaty dokonałem 28 lutego 2025 r.?*

Zgodnie z art. 89b ust. 1 ustawy o VAT, niezależnie od tego, czy wierzyciel skorzysta z ulgi na złe długi i skoryguje podstawę opodatkowania i VAT należny, na dłużniku spoczywa obowiązek dokonania korekty odliczonego podatku naliczonego, o ile nie ureguluje należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług

na terytorium kraju w terminie 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

Korekty tej dokonuje się w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Jednakże, jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, korekta dotyczyć będzie podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności. **Powyższej korekty nie dokonuje się w sytuacji gdy dłużnik ureguluje należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.** Skoro dłużnik w sytuacji przedstawionej w pytaniu w dniu 28 lutego 2025 r. uregulował należność z faktury, dla której 90. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze upłynął 11 lutego br., to nie jest obowiązany do dokonania korekty podatku naliczonego w ramach ulgi na złe długi. Jeśli jednak przykładowo należność zostałaby uregulowana dopiero 6 marca 2025 r., to w JPK\_V7M za luty br. korekta VAT naliczonego byłaby obowiązkowa.

Warto jednak pamiętać, że w sytuacji gdy po dokonaniu korekty podatku naliczonego w związku z ulgą na złe długi, dłużnik ureguluje należność wobec wierzyciela (w całości lub w części), to ma prawo – zgodnie z art. 89b ust. 4 ustawy o VAT – do ponownej korekty podatku naliczonego, czyli do zwiększenia kwoty tego podatku (lub o część kwoty – przy częściowym uregulowaniu należności) w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano.

### Reasumując

**Dokonanie zapłaty należności do końca okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 90. dzień od ustalonego przez strony (w umowie lub na fakturze) terminu płatności, nie zobowiązuje dłużnika do skorygowania odliczonego podatku VAT.**

## 7. Zabieg zamykania naczynek na twarzy opodatkowany 8% stawką VAT

*Jestem zarejestrowana jako czynny podatnik VAT. Świadczę usługi jako kosmolog. W salonie kosmetycznym jako jeden z wielu zabiegów oferujemy usługi zamykania naczynek na twarzy. Głównym celem tego zabiegu jest zapewnienie klientowi trwałego efektu jasnej skóry bez widocznych pajęczek na twarzy, o równomiernym kolorycie. Przedmiotowa usługa nie wymaga specjalistycznej wiedzy medycznej. Jaką stawkę VAT powinnam stosować do takiej usługi?*

Zgodnie z obowiązującymi przepisami § 8 rozporządzenia w sprawie obniżonych stawek VAT, stawkę podatku w wysokości 8% stosuje się dla towarów i usług wymienionych w załączniku do rozporządzenia, w tym dla:

- usług kosmetycznych, manicure i pedicure (PKWiU 96.02.13.0) – poz. 6 załącznika,
- usług kosmetycznych, manicure i pedicure, świadczonych w domu (PKWiU ex 96.02.14.0) – poz. 7 załącznika,
- pozostałych usług kosmetycznych (PKWiU 96.02.19.0) – poz. 8 załącznika.

Ww. grupowanie 96.02.19.0 „Pozostałe usługi kosmetyczne” obejmuje usługi w zakresie higieny osobistej, pielęgnacji ciała, depilacji, naświetlania promieniami ultrafioletowymi i podczerwonymi. Grupowanie to nie obejmuje usług w zakresie opieki zdrowotnej, sklasyfikowanych w odpowiednich grupowaniach działu 86.

Do problematyki przedstawionej w pytaniu odniósł się Dyrektor KIS w wiążącej informacji stawkowej z dnia 4 lutego 2025 r., nr 0111-KDSB1-2.440.574.2024.2.ES. W jego ocenie: „(...) usługa – zabieg zamykania naczynek na twarzy (...) mieści się w grupowaniu PKWiU 96.02.19.0 Pozostałe usługi kosmetyczne. Zatem stawką właściwą dla opodatkowania tej usługi jest (...) stawka podatku w wysokości 8% (...)”.

## Reasumując

Usługa wymieniona w treści pytania jest opodatkowana 8% stawką VAT.

# J. ZMIANY W PRZEPISACH

## XVI. KRONIKA LEGISLACYJNA

### 1. Zmiany w ustawie o VAT

W Dzienniku Ustaw z dnia 24 lutego 2025 r., pod poz. 222, opublikowano ustawę z dnia 24 stycznia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.

Ww. ustawą wprowadzono m.in. zmiany w ustawie o VAT w zakresie obniżonych stawek VAT na wybrane towary oraz przedłużono obowiązywanie do dnia 31 grudnia 2026 r. stosowania systemu odwrotnego obciążenia dla dostawy gazu i energii. Zmiany w pozostałych ustawach wiążą się ze zniesieniem obowiązku integracji kas rejestrujących on-line z terminalami płatniczymi oraz utrzymaniem zastępczego raportowania odpowiednich danych przez agentów rozliczeniowych.

Ustawa wejdzie w życie z dniem 1 kwietnia 2025 r., z wyjątkiem przepisu przedłużającego stosowanie odwrotnego obciążenia, który wszedł w życie z dniem 28 lutego 2025 r.

### 2. Zmiany w podatku akcyzowym

➤ W Dzienniku Ustaw z dnia 21 lutego 2025 r., pod poz. 218, opublikowano rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 lutego 2025 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy.

Opublikowana zmiana rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 października 2018 r. w sprawie środków skażających alkohol etylowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 426 ze zm.) jest zmianą techniczną i polega na dostosowaniu przepisów tego rozporządzenia do zmian wynikających z wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. z 2024 r. poz. 1936). Zmianą w powyższym zakresie została objęta treść obowiązujących przepisów rozporządzenia w zakresie kodów PKD do nowego porządku prawnego.

Zgodnie z przepisem przejściowym, umożliwiono stosowanie kodów z klasyfikacji PKD 2007 nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2026 r.

**Rozporządzenie weszło w życie z dniem 22 lutego 2025 r.**

- W Dzienniku Ustaw z dnia 24 lutego 2025 r., pod poz. 222, opublikowano ustawę z dnia 24 stycznia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw.



Na ten temat piszemy w dziale „Podatek akcyzowy”

Ustawa w zakresie podatku akcyzowego wejdzie w życie z dniem 1 kwietnia 2025 r.

## PORADNIK VAT

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

NAKŁAD 10 600

**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



## PRENUMERATA 2025 szczegóły na [sklep.gofin.pl](http://sklep.gofin.pl)

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2025 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1974,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1598,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	985,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2025		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	315,00 zł	210,00 zł	105,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	307,50 zł	205,00 zł	102,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	304,50 zł	203,00 zł	101,50 zł
6.	<b>KOMPLET CZASOPISEM</b> (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	<b>1598,00 zł</b>	<b>1121,00 zł</b>	<b>560,50 zł</b>
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	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](http://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](http://sklep.gofin.pl)**

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

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.