INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PRB PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

miesięcznik

3 (231)
marzec 2026

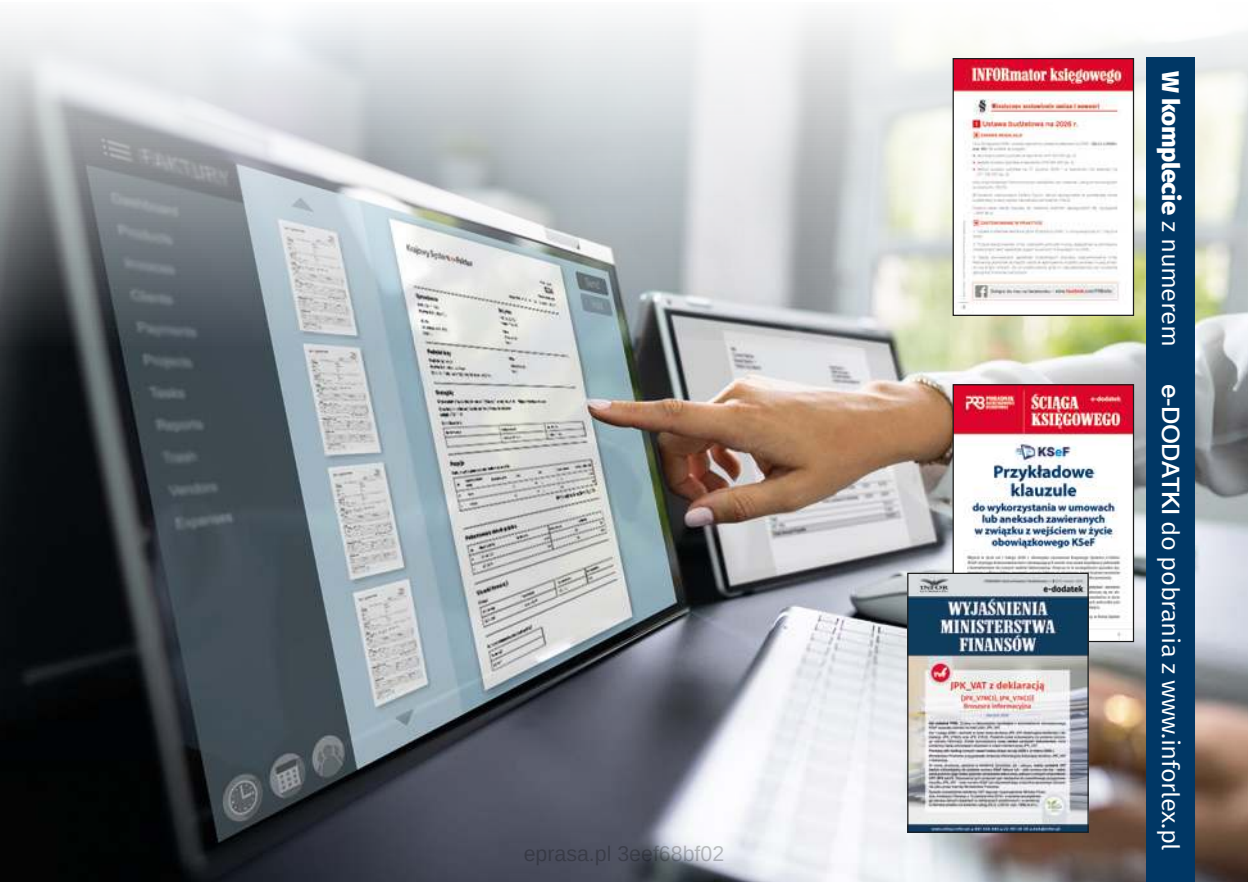
NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

Hubert Grzyb

KSeF

Fakturowanie

w jednostkach po najnowszych zmianach



W komplecie z numerem **e-DODATKI** do pobrania z www.inforlex.pl

eprasa.pl 3eef68bf02

INFOR
Zał. R. Pleńkowski w 1987 r.

NAJNOWSZE ZMIANY W KLASYFIKACJI BUDŻETOWEJ

Publikacja stanowi ujednoliconą wersję klasyfikacji budżetowej. Obejmuje wszystkie zmiany wprowadzone w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, w tym zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2026 r.

Publikacja zawiera:

- aktualną klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wraz z objaśnieniami,
- komentarz eksperta dotyczący stosowania podziałek w praktyce,
- oznaczenie terminów – od kiedy obowiązuje lub do kiedy obowiązywała dana podziałka,
- najnowsze pisma i interpretacje w zakresie klasyfikacji budżetowej wydane przez MF, MEN oraz RIO.

KUP : **sklep.infor.pl**

POLECAMY RÓWNIEŻ

KSeF.
Wdrożenie w sektorze finansów publicznych

Wynagrodzenia 2026.
Rozliczanie płac w praktyce

Jawność wynagrodzeń.
Jak przygotować się do wdrożenia dyrektywy o przejrzystości płac

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

Spis treści

INFORMATOR KSIĘGOWEGO 3

Miesięczne zestawienie zmian i nowości 4

1. Ustawa budżetowa na 2026 r. 4
2. Zmiana terminu wypłaty ekwiwalentu za urlop i liczby reprezentantów pracowników przy ustalaniu zasad tworzenia i rozdysponowywania ZFŚS 5
3. Odpis na ZFŚS w 2026 r. – kwoty bazowe i zmiany w planie finansowym 6
   - 3.1. Podstawowy odpis na ZFŚS pracowników 7
   - 3.2. Odpis na ZFŚS dla nauczycieli i świadczenie urlopowe 7
   - 3.3. Odpis na ZFŚS dla nauczycieli emerytów lub rencistów i nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne 8
4. Planowane zmiany w ustawie o finansach publicznych – nowa klasyfikacja budżetowa oraz powiązanie paragrafów z kontami księgowymi 10
5. Faktury w KSeF na rzecz JST – rekomendacja zamiast obowiązku wypełniania pola Podmiot3 13

Wyjaśnienia urzędowe 17

1. Klasyfikacja budżetowa opłat za wyżywienie uczniów, wychowanków internatu oraz pracowników placówki oświatowej po zmianach od 1 stycznia 2026 r. 17
2. Do 31 marca 2026 r. JST mają obowiązek zwrotu niewykorzystanych środków z Funduszu Pomocy na zadania oświatowe 19
3. Odsetki bankowe od dotacji z budżetu państwa – dochód własny miasta czy środki do zwrotu 20
4. Czy gmina może finansować z budżetu abonamenty medyczne dla pracowników 21
5. Jak ująć w księgach rachunkowych umorzenie i przedawnienie zaległości podatkowej 24

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej 26

1. Powołanie do składu zespołu weryfikacyjnego pracownika księgowości prowadzącego ewidencję pomocniczą 26
2. Niewłaściwe przeniesienie sald na konto 860 w ramach przeksięgowań rocznych 26
   - 2.1. Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe 27
   - 2.2. Budżet JST 28
3. Ustalenie jednej polityki rachunkowości dla jednostki obsługującej i jednostek obsługiwanych przez CUW 29
4. Nieprawidłowe ujęcie przychodu laptopów nabytych jednego dnia 30
5. Jedenaście nieprawidłowości w rozliczaniu nakładów na środki trwałe 31
6. Czy drobne przekroczenia planu w paragrafach wydatków stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych 33

FAKTUROWANIE W JEDNOSTKACH PO NAJNOWSZYCH ZMIANACH 37

1. Podstawowe zasady regulujące fakturowanie 39

- 1.1. Przepisy regulujące wystawianie faktur 39
- 1.2. Faktura jako odwzorowanie zdarzenia gospodarczego 40
- 1.3. Kiedy faktura, a kiedy nota księgowa 42
- 1.4. Jednostka sektora finansów publicznych jako podatnik VAT 45

eprasa.pl 3eef68bf02

1.5. Fakturowanie a centralizacja VAT ... 46
1.6. Faktury a rachunki w kontekście KSeF ... 48

2. Rodzaje faktur ... 50
2.1. Faktura sprzedaży ... 50
2.2. Faktura zaliczkowa ... 51
2.3. Faktura rozliczeniowa ... 53
2.4. Faktura korygująca ... 54
2.5. Noty korygujące ... 55
2.6. Duplikaty faktur ... 56
2.7. Faktury uproszczone i faktury z kasy rejestrującej ... 57
2.8. Dokumenty niebędące fakturami, ale uznane za faktury ... 58
2.9. Faktura pro forma ... 59
2.10. Faktura wewnętrzna ... 60

3. Terminy wystawiania faktur ... 61
3.1. Zasada ogólna wystawiania faktur i wyjątki od zasady ... 61
3.2. Termin wystawienia faktury zaliczkowej ... 63
3.3. Termin wystawienia faktury korygującej ... 63
3.4. Faktura przed sprzedażą ... 64
3.5. Termin wystawienia faktury na żądanie ... 64

4. Prawidłowa treść faktury – wybrane zagadnienia praktyczne ... 65
4.1. Data wystawienia faktury ... 66
4.2. Numer faktury ... 69
4.3. Numer NIP na fakturze ... 70
4.3.1. Konieczność podania na fakturze NIP jednostki podrzędnej JST ... 70
4.3.2. Możliwość posługiwania się identyfikatorem wewnętrznym ... 70
4.3.3. Obowiązek samoidentyfikacji nabywcy ... 71
4.3.4. Doprecyzowanie zasad wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną z VAT ... 72
4.4. Data wykonania usługi i dostawy towarów ... 72
4.4.1. Data wykonania usługi ... 73
4.4.2. Data dostawy towarów ... 75

5. Refakturowanie ... 78
5.1. Moment powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu ... 80
5.2. Termin wystawienia refaktury ... 83
5.3. Data sprzedaży na refakturze ... 84
5.4. Stawka właściwa przy refakturowaniu ... 84

6. Faktura jako dokument uprawniający do odliczenia VAT naliczonego ... 87
6.1. Termin odliczenia VAT naliczonego ... 89
6.1.1. Moment otrzymania faktury po wejściu w życie KSeF ... 89
6.1.1.1. Moment otrzymania faktury ustrukturyzowanej ... 90
6.1.1.2. Moment otrzymania faktury wystawionej w trybie offline24 ... 91
6.1.1.3. Moment otrzymania faktury wystawionej w trybie niedostępności KSeF ... 91

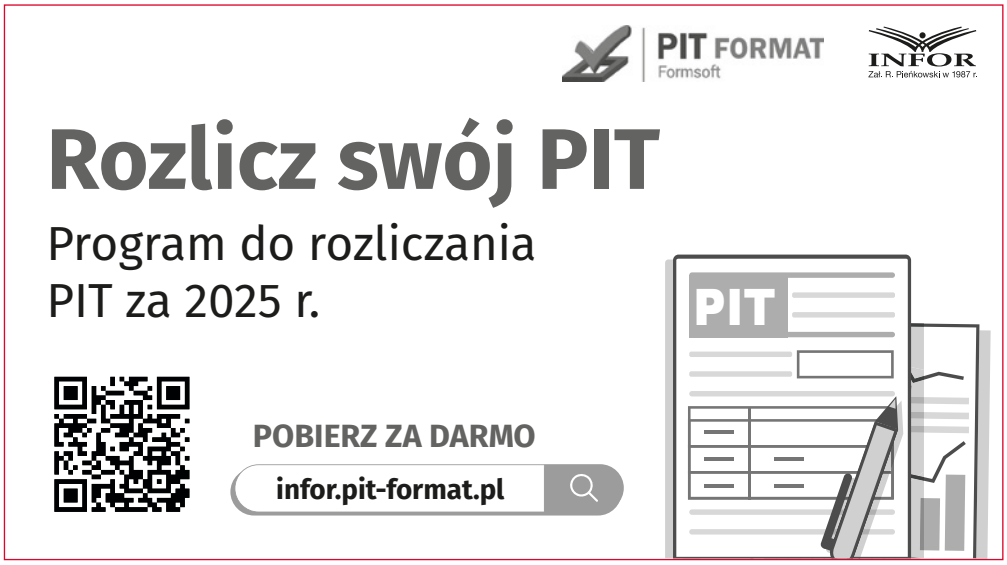
eprasa.pl 3eef68bf02

6.1.1.4. Moment otrzymania faktury wystawionej podczas całkowitej awarii KSeF ... 92
6.1.1.5. Moment otrzymania faktury wystawionej poza KSeF ... 93
6.2. Błędy na fakturze a prawo do odliczenia VAT ... 93
6.2.1. Prawo do odliczenia VAT z faktury wystawionej błędnie poza KSeF ... 94
6.2.2. Błędy w treści faktury a prawo do odliczenia VAT naliczonego ... 95

7. Jak najnowsze zmiany w fakturowaniu wpływają na JPK_VAT ... 97
7.1. Numer KSeF w JPK_VAT ... 98
7.2. Znacznik BFK ... 99
7.3. Znacznik DI ... 100
7.4. Znacznik OFF ... 101
7.5. Doprecyzowanie zasad ujmowania niektórych faktur w JPK_VAT ... 102
7.6. Doprecyzowanie zasad oznaczania faktur symbolem FP oraz ewidencjonowania faktur uproszczonych ... 103

8. Odpowiedzialność karna skarbowa za błędy w fakturowaniu ... 105
8.1. Odpowiedzialność podatkowa a odpowiedzialność karna skarbowa ... 106
8.2. Kto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w związku z wystawianiem faktur ... 106
8.3. Wina jako warunek poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej ... 107
8.4. Najczęstsze przypadki naruszenia przepisów dotyczących fakturowania ... 107
8.4.1. Wystawienie faktury w sposób wadliwy ... 108
8.4.2. Niewystawienie faktury mimo istnienia obowiązku ... 108
8.4.3. Wystawienie faktury w sposób nierzetelny ... 108
8.5. Realne zagrożenie karne ... 109
8.6. Kary za KSeF ... 110

9. Podsumowanie ... 112



eprasa.pl 3eef68bf02

Miesięczne zestawienie zmian i nowości

1 Ustawa budżetowa na 2026 r.

ZAKRES REGULACJI

Dnia 20 stycznia 2026 r. została ogłoszona ustawa budżetowa na 2026 r. **(Dz.U. z 2026 r. poz. 62)**. W ustawie tej przyjęto:

- dochody budżetu państwa w wysokości 647 200 000 tys. zł,
- wydatki budżetu państwa w wysokości 918 940 000 tys. zł,
- deficyt budżetu państwa na 31 grudnia 2026 r. w wysokości nie większej niż 271 740 000 tys. zł,

przy prognozowanym średniorocznym wskaźniku cen towarów i usług konsumpcyjnych na poziomie 103,0%.

W budżecie zaplanowano średnio 3-proc. wzrost wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej (a więc będzie odpowiadał planowanej inflacji).

Podano także kwotę bazową do ustalania średnich wynagrodzeń dla nauczycieli – 5597,86 zł.

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Ustawa budżetowa weszła w życie 20 stycznia 2026 r. z mocą wsteczną od 1 stycznia 2026 r.

2. Podane kwoty bazowe, limity i wskaźniki jednostki muszą uwzględniać w planowaniu ostatecznych kwot wydatków ujętych w planach finansowych na 2026 r.

3. Kwoty planowanych wydatków budżetowych stanowią nieprzekraczalne limity. Kierownicy jednostek biorących udział w wykonywaniu budżetu państwa muszą zmieścić się w tych limitach. Za ich przekroczenie grozi im odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Dołącz do nas na facebooku – www.facebook.com/PRBinfor

eprasa.pl 3eef68bf02

2 Zmiana terminu wypłaty ekwiwalentu za urlop i liczby reprezentantów pracowników przy ustalaniu zasad tworzenia i rozdysponowywania ZFŚS

ZAKRES ZMIAN

Dnia 12 stycznia 2026 r. została ogłoszona ustawa z 4 grudnia 2025 r. o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych **(Dz.U. z 2026 r. poz. 25)**. Ustawą wprowadzono dwie istotne zmiany.

Pierwsza zmiana polega na przesunięciu terminu wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop. Nie będzie już wypłacany w dniu rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy, lecz w terminie:

- wypłaty wynagrodzenia ustalonym zgodnie z art. 85 k.p. (tj. raz w miesiącu z dołu, nie później niż w ciągu pierwszych 10 dni następnego miesiąca kalendarzowego),
- 10 dni od dnia rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy – jeżeli termin wypłaty wynagrodzenia, ustalony zgodnie z art. 85 k.p., przypada przed dniem rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy (w przypadku gdy ustalony w ten sposób termin wypłaty ekwiwalentu przypada na dzień wolny od pracy, ekwiwalent wypłaca się w dniu poprzedzającym ten dzień).

Zmiana została wprowadzona w ramach deregulacji prawa. Ma na celu ułatwienie rozliczeń księgowych związanych z ustaniem stosunku pracy poprzez połączenie dnia wypłaty ekwiwalentu za niewykorzystany urlop z dniem wypłaty wynagrodzenia.

Druga zmiana dotyczy reprezentacji pracowników przy uzgodnieniach z pracodawcą kwestii związanych z ZFŚS. Dotychczas w jednostkach, w których nie działała zakładowa organizacja związkowa, uregulowania związane z ustaleniem odpisu na ZFŚS w innej wysokości niż w ustawie o ZFŚS, nietworzeniem funduszu w jednostce oraz ustaleniem regulaminu korzystania z ZFŚS pracodawca musiał uzgadniać z przedstawicielem wybranym przez załogę.

Po zmianie załogę mają reprezentować przedstawicie (w liczbie wskazanej przez pracowników).

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Ustawa weszła w życie 27 stycznia 2026 r. Nie wprowadza *vacatio legis* ani przepisów przejściowych.

2. Nowy termin wypłaty ekwiwalentu stosuje się do stosunków pracy wygasających od dnia wejścia w życie ustawy.

3. Pracodawcy będący jednostkami sektora finansów publicznych innymi niż jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe (np. instytucje kultury) muszą uzgadniać

eprasa.pl 3eef68bf02

z przedstawicielami pracowników postanowienia regulaminu wynagradzania związane z ustaleniem odpisu na ZFŚS w innej wysokości niż określona w ustawie o ZFŚS lub nietworzeniem funduszu w jednostce, a także postanowienia regulaminu korzystania z ZFŚS.

4. Pracodawcy będący jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi muszą uzgadniać z przedstawicielami pracowników postanowienia regulaminu korzystania z ZFŚS, ponieważ nie mogą zrezygnować z tworzenia ZFŚS ani dowolnie kształtować wielkości odpisów na ten fundusz.

5. Dotychczasowe regulaminy wynagradzania i regulaminy korzystania z ZFŚS zachowują moc. Nowe zasady konsultacji obowiązują w razie ich zmiany bądź uchylenia i wprowadzenia nowych regulaminów.

3 Odpis na ZFŚS w 2026 r. – kwoty bazowe i zmiany w planie finansowym

ZAKRES ZMIAN

W 2026 r. w ustawie okołobudżetowej po raz kolejny nie zawarto żadnych postanowień odnośnie do ustawy o ZFŚS i Karty Nauczyciela w zakresie kwot bazowych stanowiących podstawę ustalania odpisu na ZFŚS. W praktyce oznacza to **obowiązek stosowania zasad ogólnych określonych w art. 5 ust. 2 ustawy o ZFŚS i art. 53 ust. 1 Karty Nauczyciela oraz konieczność ustalenia planowanych wydatków (kosztów) z tytułu odpisów na ZFŚS dwa razy.**

Pierwsze ustalenie miało miejsce pod koniec 2025 r., kiedy były tworzone projekty planów finansowych wydatków (kosztów) na 2026 r. na podstawie danych archiwalnych. Drugie ustalenie wydatków powinno nastąpić w pierwszym kwartale 2026 r. – w ramach zmian zatwierdzonych planów wydatków na 2026 r., na podstawie aktualnych kwot bazowych ogłoszonych w ustawie budżetowej na 2026 r. i w komunikacie Prezesa GUS.

Dnia 19 lutego 2026 r. zostało opublikowane obwieszczenie Prezesa GUS z 19 lutego 2026 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2025 r. i w drugim półroczu 2025 r.

Przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w 2025 r. wyniosło **7770,04 zł**, a w drugim półroczu 2025 r. – **7848,60 zł**. Na jego podstawie trzeba jak najszybciej ustalić prawidłowe kwoty odpisów na ZFŚS na 2026 r. i niezwłocznie skorygować wielkości ujęte w planie finansowym według nowych wskaźników.

Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczonego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych osób. W przypadku **jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych** wydatki na ZFŚS mają charakter obligatoryjny i obciążają właściwy budżet (państwa lub JST). Ci pracodawcy nie mogą zrezygnować z tworzenia ZFŚS ani w sposób dowolny kształtować wysokości odpisów na fundusz.

eprasa.pl 3eef68bf02

Natomiast **dla pozostałych pracodawców** zasady tworzenia funduszu zależą od liczby zatrudnionych osób. Fundusz tworzą zatem pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku co najmniej 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty. Pracodawcy zatrudniający co najmniej 20 i mniej niż 50 pracowników, w przeliczeniu na pełne etaty, tworzą fundusz na wniosek zakładowej organizacji związkowej.

Ponadto pracodawcy zatrudniający według stanu na dzień 1 stycznia danego roku mniej niż 50 pracowników w przeliczeniu na pełne etaty mogą tworzyć fundusz do wysokości i na zasadach ogólnych określonych w ustawie o ZFŚS lub mogą wypłacać świadczenie urlopowe. We wszystkich przypadkach przepisy umożliwiają jednak pewną swobodę regulacji w granicach określonych ww. ustawą, w tym:

- dopuszczają rezygnację z tworzenia ZFŚS,
- dają możliwość określenia wysokości odpisu na ZFŚS zarówno na wyższym, jak i na niższym poziomie niż ustawowy.

3.1. Podstawowy odpis na ZFŚS pracowników

Fundusz tworzy się z corocznego odpisu podstawowego, naliczanego w stosunku do przeciętnej liczby zatrudnionych. Wysokość odpisu podstawowego wynosi na jednego zatrudnionego **37,5% przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego, jeżeli przeciętne wynagrodzenie z tego okresu stanowiło kwotę wyższą**. Tak stanowi art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o ZFŚS. Z dwóch kwot wynagrodzeń podanych przez Prezesa GUS w obwieszczeniu z 19 lutego 2026 r. stosuje się kwotę wyższą, czyli przeciętne wynagrodzenie w drugim półroczu 2025 r. Kwota ta wynosi **7848,60 zł**.

3.2. Odpis na ZFŚS dla nauczycieli i świadczenie urlopowe

Dla nauczycieli dokonuje się corocznie odpisu na ZFŚS w wysokości ustalanej jako iloczyn planowanej, przeciętnej w danym roku kalendarzowym, liczby nauczycieli zatrudnionych w pełnym i niepełnym wymiarze zajęć (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć), skorygowanej w końcu roku do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych nauczycieli (po przeliczeniu na pełny wymiar zajęć), i **110% kwoty bazowej**, o której mowa w art. 30 ust. 3, obowiązującej w dniu 1 stycznia danego roku. Tak stanowi art. 53 ust. 1 Karty Nauczyciela.

W 2026 r. do ustalania odpisu na ZFŚS dla nauczycieli stosuje się kwotę bazową obowiązującą w dniu 1 stycznia 2026 r., tj. **5597,86 zł** (art. 9 ust. 2 ustawy budżetowej na 2026 r.). Odpis na ZFŚS na jednego nauczyciela zatrudnionego w pełnym wymiarze czasu pracy w 2026 r. wynosi **6157,65 zł** (110% kwoty bazowej, tj. 5597,86 zł × 110%).

Z kwoty tego odpisu nauczycielom wypłaca się obligatoryjnie **świadczenie urlopowe**. Świadczenie to w 2026 r. wynosi dla nauczyciela **2943,23 zł** (czyli tyle, ile odpis podstawowy na ZFŚS dla pracowników niebędących nauczycielami).

eprasa.pl 3eef68bf02

3.3. Odpis na ZFŚS dla nauczycieli emerytów lub rencistów i nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne

Odpis dla nauczycieli emerytów lub rencistów i nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne należy naliczać według art. 53 ust. 2 Karty Nauczyciela. Dla nauczycieli będących emerytami lub rencistami oraz nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne dokonuje się odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w wysokości ustalonej jako iloczyn planowanej, przeciętnej w danym roku kalendarzowym liczby nauczycieli będących emerytami lub rencistami oraz nauczycieli pobierających nauczycielskie świadczenie kompensacyjne, skorygowanej w końcu danego roku kalendarzowego do faktycznej, przeciętnej liczby tych nauczycieli i **42% kwoty bazowej**, o której mowa w art. 30 ust. 3 Karty Nauczyciela, obowiązującej w dniu 1 stycznia danego roku.

A zatem w 2026 r. wysokość odpisu na jedną osobę to **2351,10 zł** (42% kwoty bazowej, tj. **5597,86** zł × 42%).

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Nowe kwoty odpisów na ZFŚS obowiązują od 1 stycznia 2026 r. (zob. **tabela**).

Tabela. **Wysokość odpisów na ZFŚS w 2026 r. – zestawienie**

Kategoria osób, na które naliczany jest odpis	Procent odpisu	Kwota odpisu
I. Pracownicy (odpis podstawowy i zwiększenia fakultatywne) – kwota bazowa 7848,60 zł		
1. Odpis podstawowy na jednego pracownika:		
■ zatrudnionego w normalnych warunkach pracy	37,5%	**2943,23 zł**
■ wykonującego pracę w szczególnych warunkach lub pracę o szczególnym charakterze	50%	**3924,30 zł**
■ młodocianego w pierwszym roku nauki	5%	**392,43 zł**
■ młodocianego w drugim roku nauki	6%	**470,92 zł**
■ młodocianego w trzecim roku nauki	7%	**549,40 zł**
2. Zwiększenia fakultatywne na jednego pracownika z tytułu:		
■ zatrudnienia pracownika niepełnosprawnego	6,25%	**490,54 zł**
■ objęcia opieką socjalną emerytów i rencistów – byłych pracowników	6,25%	**490,54 zł**
■ utworzenia przez pracodawcę żłobka lub klubu dziecięcego	7,5%	**588,65 zł**
II. Nauczyciele – kwota bazowa 5597,86 zł		
1. Odpis podstawowy dla nauczycieli	110%	**6157,65 zł**
2. Nauczyciele emeryci, renciści lub pobierający nauczycielskie świadczenie kompensacyjne	42%	**2351,10 zł**

eprasa.pl 3eef68bf02

2. Pracownicy księgowości muszą uaktualnić planowane odpisy na ZFŚS na 2026 r. według nowych wskaźników. Do zmienionego planu należy dostosować plany wydatków (kosztów) jednostki na 2026 r., w trybie określonym przepisami.

Wielkości te trzeba uwzględnić:

- w planie finansowym jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego) – paragraf 444,
- w zaangażowaniu środków budżetowych roku bieżącego – konto pozabilansowe 998.

3. Zmiany należy wprowadzić do planów finansowych najpóźniej do 31 maja 2026 r., ponieważ w tym terminie trzeba przekazać na rachunek ZFŚS kwotę stanowiącą co najmniej 75% równowartości odpisów obowiązkowych na 2026 r.

PRZYKŁAD

Korekta kwoty odpisu na ZFŚS ujętego w planie finansowym na 2026 r.

W 2025 r. jednostka budżetowa przyjęła do planu finansowego na 2026 r. kwoty odpisów na ZFŚS wyliczone według kwot bazowych obowiązujących w 2025 r. W 2026 r. kwota bazowa wzrosła. Kiedy trzeba zrobić korektę odpisu według stawek ogłoszonych 19 lutego 2026 r. przez Prezesa GUS? Czy należy to zrobić od razu, czy można z tym poczekać do korekty rocznej odpisu ZFŚS, wykonywanej na koniec grudnia 2026 r.?

Korektę kwoty odpisu na ZFŚS ujętego w planie finansowym na 2026 r. należy **wykonać niezwłocznie – jednak nie później niż do 31 maja danego roku.** Ponieważ 31 maja 2026 r. przypada w niedzielę – korektę należy wykonać nie później niż **do piątku 29 maja 2026 r.** Nie można z tym czekać do grudnia.

Zasady obliczania odpisu na ZFŚS są uregulowane w sposób ogólnie obowiązujący dla jednostek organizacyjnych sektora prywatnego i publicznego w art. 5 ustawy o ZFŚS. Zasady te niestety nie są dostosowane do terminów ustalania planów finansowych wydatków (kosztów) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Te jednostki muszą zaplanować wydatki (koszty) z tytułu odpisów na ZFŚS jeszcze pod koniec roku poprzedzającego rok, na który tworzony jest plan (czyli np. pod koniec 2025 r. na 2026 r.). Tymczasem kwoty bazowe konieczne do obliczenia planowanych wydatków na te odpisy są ogłaszane przez Prezesa GUS około 20 lutego roku, na który jest tworzony plan (czyli do 20 lutego 2026 r.). W związku z tym w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych przyjęto taką praktykę, że w projektach planów finansowych i planach finansowych tworzonych i zatwierdzanych w roku poprzedzającym rok budżetowy i do 20 lutego tego roku – szacowano kwoty odpisów na podstawie dostępnych w tym czasie danych. Zwyczajowo były to dane na temat kwoty bazowej obowiązującej w roku poprzedzającym rok, na który tworzony jest plan (ewentualnie korygowane o wskaźnik inflacji). Plan ten był korygowany niezwłocznie po ogłoszeniu właściwej kwoty bazowej w roku, na który były ustalane odpisy na ZFŚS.

Korekta kwoty planowanych wydatków z tytułu odpisów na ZFŚS musi być wykonana **niezwłocznie po ukazaniu się ogłoszenia** Prezesa GUS w sprawie kwoty bazowej

eprasa.pl 3eef68bf02

do naliczania odpisów na 2026 r., nie później niż do 31 maja 2026 r. Ograniczenie czasowe wynika stąd, że **do tego dnia jednostka musi przekazać na rachunek bankowy ZFŚS kwotę stanowiącą równowartość 75% odpisu podstawowego na 2026 r.** (art. 6 ust. 2 ustawy o ZFŚS). Musi więc przed tym dniem prawidłowo wyliczyć ten odpis i ująć odpowiednią kwotę wydatków w planie finansowym. W 2026 r. wyjątkowo trzeba to zrobić wcześniej – **do 29 maja**. Jest tak, ponieważ 31 maja 2026 r. wypada w niedzielę. Termin przekazania środków na ZFŚS jest terminem maksymalnym do wykonania czynności technicznej. Nie ulega przesunięciu na pierwszy dzień roboczy po dniu wolnym od pracy. Z tego względu czynność należy wykonać przed upływem 31 maja w ostatnim dniu roboczym tego miesiąca.

Dokonanie wydatku nieplanowanego lub w kwocie przekraczającej plan finansowy stanowi **naruszenie dyscypliny finansów publicznych**. Korekty kwoty odpisu nie można odkładać do 31 grudnia 2026 r. Choć pod koniec roku wykonuje się korektę odpisu rocznego na ZFŚS polegającą na dostosowaniu kwoty planowanej do faktycznej, jednak nie dotyczy to zmian kwoty bazowej do naliczania odpisów. Korekta roczna jest wymagana przez § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych. Dotyczy to wyłącznie zmiany kwoty odpisu wynikającej z przyjęcia do planowania wysokości odpisu na ZFŚS na początku roku przewidywanej przeciętnej liczby zatrudnionych w jednostce po przeliczeniu na pełne etaty. Na koniec roku liczbę tę trzeba skorygować do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych po przeliczeniu na pełne etaty. **Korekta roczna jest więc wynikiem zmian w zatrudnieniu, a nie zmian wysokości kwoty bazowej do naliczania odpisu na ZFŚS.**

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

4 Planowane zmiany w ustawie o finansach publicznych – nowa klasyfikacja budżetowa oraz powiązanie paragrafów z kontami księgowymi

Przed księgowymi jednostek sektora finansów publicznych stoją kolejne poważne wyzwania – tym razem związane z wdrożeniem nowej klasyfikacji budżetowej i zapewnieniem jednolitej ewidencji danych.

W kolejny etap legislacyjny weszły prace nad reformą systemu budżetowego. Opublikowano nową wersję projektu ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw **(projekt z 29 stycznia 2026 r.)**, uwzględniającą uwagi zgłoszone w trakcie uzgodnień międzyresortowych, konsultacji publicznych oraz opiniowania.

eprasa.pl 3eef68bf02

Rada Ministrów przyjęła projekt, a 9 lutego 2026 r. został on skierowany do I czytania w komisjach. Komisja Finansów Publicznych po przeprowadzeniu I czytania oraz rozpatrzeniu projektu ustawy na posiedzeniu 12 lutego 2026 r. wniosła o jego uchwalenie (stan prac na 19 lutego 2026 r.).

Generalnie ustawa ma wejść w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

Nowelizacja ma na celu wdrożenie rozwiązań zmierzających do realizacji kamienia milowego A2aG w ramach Krajowego Planu Odbudowy (KPO). Planowane są **nowe rozwiązania w obszarach klasyfikacji budżetowej oraz zarządzania budżetem państwa**, które mają zwiększyć skuteczność i efektywność wydatkowania środków publicznych przy zachowaniu rzetelnej i przejrzystej informacji o całości transferów, jakie zachodzą w jednostkach sektora finansów publicznych.

Planowana nowelizacja przepisów obejmuje zmiany:

1) **w systemie klasyfikacyjnym** – przede wszystkim ma zostać wprowadzony nowy układ grup wydatków budżetu państwa określonych w uofp;
2) **w obszarze zarządzania budżetem państwa:**
   - usprawnienie procesów związanych z opracowaniem projektów planów/planów finansowych oraz harmonogramu dochodów i wydatków,
   - umożliwienie wojewodom dokonywania przeniesień wydatków w zakresie dotyczącym realizacji zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych innymi ustawami JST,
   - zwiększenie kwoty wydatków majątkowych lub transferów majątkowych (do 500 tys. zł), co do których nie jest wymagana zgoda ministra właściwego do spraw finansów publicznych na dokonanie ich zwiększenia albo zmniejszenia,
   - udoskonalenie warstwy prezentacyjnej budżetu,
   - obowiązek zamieszczania w ramach uzasadnienia do ustawy budżetowej planów finansowych funduszy utworzonych, powierzonych lub przekazanych BGK na podstawie odrębnych ustaw;
3) **w obszarze zarządzania inwestycjami publicznymi** – ma być pakiet przepisów, które mają na celu zwiększenie przejrzystości procesu planowania inwestycji publicznych, poprawę jakości przygotowania i zbierania danych na temat nowych inwestycji, a w rezultacie zwiększenie efektywności i gospodarności wydatkowania środków publicznych;
4) **dotyczące budżetów JST**:
   - usprawnienie procesu realizacji przedsięwzięć wieloletnich określonych w WPF JST,
   - ujednolicenie sposobu prezentacji danych w budżecie państwa oraz w budżetach JST,
   - doprecyzowanie przepisów dotyczących procedury absolutoryjnej;
5) **o charakterze precyzującym i porządkującym** – mają one zapewnić spójność i zgodność zmienianych przepisów uofp z innymi regulacjami.

W projekcie przewidziano **dwie istotne zmiany dotyczące klasyfikacji i ewidencji.**

eprasa.pl 3eef68bf02

Pierwsza nich to doprecyzowanie delegacji ustawowej dla Ministra Finansów (art. 39 ust. 4). **Nowa wersja upoważnienia jest niezbędna do wydania rozporządzenia wprowadzającego całkowicie nową, szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych**, z uwzględnieniem jednolitego sposobu klasyfikowania środków publicznych.

Nowy akt ma zastąpić obecnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.). Zmienią się symbole paragrafów i układ klasyfikacyjny *(pisaliśmy o tym w PRB 1/2026 na str. 21)*.

Rozporządzenie z nową klasyfikacją budżetową ma mieć zastosowanie po raz pierwszy do planowania budżetowego na rok 2027, natomiast sprawozdania z wykonania budżetu państwa i budżetów JST na rok 2026 mają być sporządzane jeszcze według dotychczasowych zasad i podziałek.

Resort finansów zapewnia, że nowe kody klasyfikacji wykorzystują istniejące struktury klasyfikacji i nie będzie konieczności przebudowy systemów informatyczno-księgowych. Ewentualne modyfikacje tych systemów będą wymagały bieżącego dostosowania tak jak w przypadku innych zmian w przepisach prawa.

Druga istotna zmiana dotyczy **dodania po art. 40 nowego przepisu w brzmieniu:**

§ *Art. 40a. Minister Finansów publikuje w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra wytyczne w zakresie przypisywania paragrafów, o których mowa w art. 39 ust. 1 pkt 2, do kont księgowych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 40 ust. 4, w celu zapewnienia jednolitego ewidencjonowania danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.*

W praktyce oznacza to, że do poszczególnych paragrafów klasyfikacji przypisuje się konta księgowe określone w przepisach wydanych na podstawie art. 40 ust. 4 uofp. Obecnie w tym zakresie obowiązuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 ze zm.).

Mając na uwadze, że paragrafy i plany kont są określane odrębnymi rozporządzeniami – w celu prawidłowego i jednolitego powiązania przez jednostki sektora finansów publicznych paragrafów z kontami – **minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie zamieszczał wytyczne w tym zakresie w BIP na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra.**

Wytyczne te mają stanowić praktyczne narzędzie dla jednostek do wykorzystania przy przypisywaniu paragrafów do kont księgowych. Ma to zapewnić jednolite ewidencjonowanie danych w zakresie gospodarowania środkami publicznymi.

Aby możliwe było wydanie nowego rozporządzenia wprowadzającego szczegółową klasyfikację, prace nad ustawą muszą zakończyć się jak najszybciej – czasu na

eprasa.pl 3eef68bf02

przygotowanie jednostek jest niewiele, a nowe zasady mają obowiązywać po raz pierwszy w odniesieniu do roku 2027.

Od redakcji PRB: Na bieżąco śledzimy postęp tych prac. Wszystkie ww. planowane zmiany i nowe rozwiązania będziemy szczegółowo opisywać na łamach PORADNIKA po ich zatwierdzeniu i opublikowaniu w Dzienniku Ustaw.

5 Faktury w KSeF na rzecz JST – rekomendacja zamiast obowiązku wypełniania pola Podmiot3

Obowiązkowe wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) uwidacznia praktyczne problemy i ryzyka związane z oznaczaniem jednostek podrzędnych JST, w szczególności w zakresie wskazania faktycznego odbiorcy faktury (Podmiot3). W interpelacji poselskiej skierowanej do Ministra Finansów i Gospodarki (nr 14259) zwrócono uwagę na **brak systemowego mechanizmu wymuszającego wypełnienie tej sekcji przy transakcjach realizowanych na rzecz JST.**

Resort finansów wskazuje, że KSeF ma stanowić kluczowy element cyfryzacji rozliczeń podatkowych oraz narzędzie zapewniające jednolitość, bezpieczeństwo i przejrzystość obrotu gospodarczego. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera prawidłowe uregulowanie zasad fakturowania transakcji realizowanych na rzecz JST, które charakteryzują się złożoną strukturą organizacyjną oraz wielością jednostek podległych.

Z dostępnych informacji wynika, że KSeF – również w wersji 2.0 – nie zawiera funkcjonalności, która w sposób systemowy wymuszałaby uzupełnienie pola Podmiot3 (odbiorca) w przypadku wystawiania faktur dokumentujących dostawy lub usługi realizowane na rzecz JST. Oznacza to, że faktury mogą być wystawiane wyłącznie z oznaczeniem JST jako nabywcy (Podmiot2), bez wskazania faktycznego odbiorcy będącego jednostką organizacyjną JST.

W podręcznikach KSeF 2.0 **Ministerstwo Finansów jedynie rekomenduje, aby producenci komercyjnego oprogramowania zintegrowanego z API KSeF wprowadzali mechanizmy sugerujące konieczność uzupełnienia pola Podmiot3 w przypadku, gdy nabywcą jest JST.** Rekomendacje te nie mają jednak charakteru obowiązkowego i nie są poparte rozwiązaniami systemowymi po stronie KSeF. W szczególności system nie odrzuca faktur bez wypełnionej sekcji Podmiot3 ani nie identyfikuje automatycznie, że dana transakcja dotyczy zakupu realizowanego przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Taki stan rzeczy powoduje przeniesienie ciężaru prawidłowego modelowania fakturowania na relacje umowne pomiędzy JST a dostawcami, wymuszając indywidualne uzgodnienia dotyczące sposobu wypełniania sekcji Podmiot3, w tym wyboru modelu opartego na identyfikatorach NIP jednostek podległych lub identyfikatorach wewnętrznych

eprasa.pl 3eef68bf02

(IDWew). W praktyce prowadzi to do braku jednolitości, zwiększenia ryzyk błędów oraz powstania sporów interpretacyjnych na styku systemów finansowo-księgowych JST, dostawców oraz KSeF.

Brak systemowego obowiązku uzupełniania pola Podmiot3 rodzi również istotne konsekwencje po stronie samych JST, w szczególności w zakresie prawidłowego obiegu dokumentów, kontroli wydatków, rozliczeń wewnętrznych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi oraz audytu i kontroli finansowej. Problemy te mogą ulec eskalacji w momencie pełnego, obligatoryjnego wdrożenia KSeF.

W interpelacji zwrócono uwagę na kilka istotnych wątpliwości praktycznych związanych z funkcjonowaniem KSeF w JST.

Czy Ministerstwo Finansów identyfikuje brak systemowego obowiązku uzupełniania pola Podmiot3 (odbiorca) przy fakturach wystawianych na rzecz JST jako problem funkcjonalny KSeF?

MF *Wprowadzone w strukturze logicznej FA(3) rozwiązanie polega na konieczności wypełnienia w elemencie Podmiot2 (tj. w danych nabywcy) znacznika JST. Każdy podatnik, który będzie wystawiał fakturę, będzie zobligowany do wskazania w niej, czy dotyczy ona jednostki podrzędnej JST.*

Będzie się to odbywać poprzez właściwe wypełnienie znacznika jednostki podrzędnej JST – tj. wskazanie „1" lub „2" w polu JST. W sytuacji gdy wystawca faktury wskaże „1" – oznacza to, że faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST.

W takim przypadku wystawca faktury powinien wypełnić sekcję Podmiot3, w szczególności podać NIP (lub identyfikator wewnętrzny w przypadku korzystania z modelu uprawnień wykorzystującego IDWew) i określić rolę jako „8". Wartość „2" oznacza, że faktura nie dotyczy jednostki podrzędnej JST.

Podkreślić jednak należy, że ***od strony technicznej ani prawnej wypełnienie elementu Podmiot3 nie jest obowiązkowe.*** *Przyjęte przez Ministerstwo Finansów rozwiązanie stanowi bowiem kompromis pomiędzy oczekiwaniami rynku (JST) a ograniczeniami prawnymi w tym zakresie.*

Jakie były przesłanki przyjęcia rozwiązania, w którym KSeF nie weryfikuje ani nie wymusza uzupełnienia sekcji Podmiot3 w przypadku wskazania JST jako nabywcy?

MF *Należy podkreślić, że* ***struktura logiczna e-Faktury jest jedna dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej i różnorodności podmiotów zobowiązanych do wystawiania faktur.*** *Jest również dostosowana do specyfiki JST. W przypadku otrzymywanych przez JST faktur zakupowych w strukturze FA(3) podaje się:*

- *dane sprzedawcy w elemencie Podmiot1,*
- *dane nabywcy – JST, w elemencie Podmiot2 (wraz z identyfikatorem podatkowym NIP JST nadanym na cele VAT), w tym wartość „1" w polu znacznikowym JST,*
- *dodatkowo – dane jednostki podrzędnej JST (np. samorządowej jednostki budżetowej) w elemencie Podmiot3 (wraz z jej identyfikatorem podatkowym NIP oraz wypełnionym polem Rola – „8" – JST odbiorca).*

eprasa.pl 3eef68bf02

Powyższe rozwiązanie umożliwia dostęp do faktury, w której nabywcą jest JST:

- *JST oraz osobom fizycznym lub podmiotom uprawnionym do dostępu do faktur w ramach identyfikatora podatkowego NIP JST,*
- *osobom fizycznym lub podmiotom działającym w ramach danej jednostki podrzędnej JST, której dane (w tym identyfikator podatkowy NIP) wskazano na fakturze w Podmiot3.*

Alternatywnie, JST wraz ze swoimi jednostkami podrzędnymi, może korzystać z modelu uprawnień wykorzystującego identyfikator wewnętrzny. Wówczas zamiast identyfikatora podatkowego NIP jednostki podrzędnej na fakturach może być podawany tzw. IDWew jednostki podrzędnej.

Jednak wprowadzenie prawnego obowiązku wypełnienia sekcji Podmiot3 jest niemożliwe z uwagi na ograniczenia co do zakresu wymaganych danych na fakturze na podstawie dyrektywy unijnej VAT, ale nie jest również konieczne dla osiągnięcia założonego celu wymuszenia podania NIP jednostki wewnętrznej JST lub IDWew jednostki podrzędnej.

Czy Ministerstwo Finansów planuje wprowadzenie zmian w strukturze logicznej KSeF, które umożliwiałyby automatyczne rozpoznawanie transakcji realizowanych na rzecz JST?

MF *Takie rozwiązanie już funkcjonuje w strukturze logicznej FA(3). W przypadku otrzymywanych przez JST faktur zakupowych, w elemencie Podmiot2 podaje się dane nabywcy JST, a dodatkowo w polu JST podaje się wartość „1", jeśli nabycie następuje na cele jednostki podrzędnej JST. Jeśli natomiast nabycie nie dotyczy jednostki podrzędnej JST – podaje się wartość „2" w polu znacznikowym JST.*

Przewidziane w strukturze logicznej FA(3) rozwiązania pozwalają zatem na rozpoznawanie transakcji realizowanych na rzecz JST.

Czy rozważane jest wprowadzenie systemowego obowiązku uzupełniania pola Podmiot3 w przypadku faktur dokumentujących zakupy JST, wraz z mechanizmem walidacji po stronie KSeF?

MF *Nie jest planowane wprowadzenie takiego rozwiązania w skali całego systemu z uwagi na ograniczenia prawne.*

Należy jednak wskazać, że w ślad za rekomendacjami zawartymi w Podręczniku KSeF 2.0 w zakresie wdrażania mechanizmów w programach finansowo-księgowych, odpowiednie rozwiązania wprowadzono również w Aplikacji Podatnika KSeF 2.0. W przypadku zaznaczenia opcji „Tak" w pytaniu „Czy faktura dotyczy jednostki samorządu terytorialnego" aplikacja wymaga bowiem wskazania danych jednostki podrzędnej JST w Podmiot3.

Jak Ministerstwo Finansów ocenia ryzyko występowania niejednolitych praktyk fakturowania JST wynikających z pozostawienia tej kwestii do indywidualnych uzgodnień pomiędzy JST a dostawcami?

MF *Ministerstwo Finansów ze swojej strony wykonało szereg działań wspierających proces wystawiania faktur na rzecz JST, przy jednoczesnym poszanowaniu obowiązujących norm prawnych (w tym prawa UE). W ocenie resortu wdrożone rozwiązania oraz*

eprasa.pl 3eef68bf02

wydane rekomendacje dla dostawców programów księgowych zabezpieczają interes JST. Oczywiście właściwa komunikacja na linii JST a dostawcami także jest tu istotna.

Czy Ministerstwo Finansów analizowało wpływ braku jednoznacznych zasad wypełniania pola Podmiot3 na procesy księgowe, kontrolne i audytowe w JST?

MF *Wprowadzone obecnie w strukturze logicznej rozwiązania techniczne w zakresie wypełniania elementów Podmiot2 i Podmiot3 stanowią odpowiedź na potrzeby JST oraz wynikają z analizy postulatów JST, zgłaszanych w trakcie konsultacji KSeF. Ich wdrożenie ma na celu zabezpieczyć procesy księgowe, kontrolne i audytowe w JST.*

Czy planowane są wytyczne lub standardy obligatoryjne dla producentów oprogramowania finansowo-księgowego w zakresie obsługi faktur dla JST w KSeF? Czy Ministerstwo Finansów przewiduje wsparcie organizacyjne lub techniczne dla JST w zakresie wdrażania jednolitego modelu identyfikacji odbiorców faktur (NIP jednostek podległych lub IDWew)?

MF *Ministerstwo Finansów informuje, że rekomendacje dotyczące zasad wypełniania elementu Podmiot3 zostały już wydane w ramach Podręcznika KSeF 2.0 cz. IV. Wprowadzenie obligatoryjnego wypełniania elementu Podmiot3 nie jest możliwe z uwagi na opisane ograniczenia prawne.*

Ministerstwo Finansów oferuje wsparcie dla JST w zakresie KSeF, w tym również możliwych do stosowania rozwiązań (model uprawnień dedykowany JST czy korzystanie z rozwiązania w postaci identyfikatora wewnętrznego). (...).

Czy w ocenie Ministerstwa Finansów obecne rozwiązania KSeF zapewniają wystarczający poziom pewności prawnej dla dostawców realizujących zamówienia na rzecz JST? Jakie działania legislacyjne lub techniczne planuje Ministerstwo Finansów przed pełnym obowiązkowym wdrożeniem KSeF, aby wyeliminować opisane wątpliwości i ograniczyć ryzyka po stronie JST oraz ich kontrahentów?

MF *(...) nie jest możliwe wprowadzenie zmian legislacyjnych w zakresie obowiązku wypełniania elementu Podmiot3. Kwestia ta nie ulegnie zmianie.*

Ministerstwo Finansów rekomenduje, aby w programach finansowo-księgowych zintegrowanych z API KSeF 2.0 zostały wprowadzone mechanizmy sugerujące konieczność wypełnienia sekcji Podmiot3, w przypadku gdy w sekcji Podmiot2 wskazano, że faktura dotyczy jednostki podrzędnej JST. Analogiczne rozwiązanie dostępne jest w bezpłatnym narzędziu MF, tj. w Aplikacji Podatnika KSeF 2.0, która aktualnie jest dostępna w wersji testowej i przedprodukcyjnej (demo).

W ocenie resortu zastosowane w strukturze logicznej FA(3) rozwiązania są optymalne, a wydane rekomendacje będą miały charakter stały.

źródło: Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2026 r.

©℗

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

eprasa.pl 3eef68bf02

Wyjaśnienia urzędowe

1 Klasyfikacja budżetowa opłat za wyżywienie uczniów, wychowanków internatu oraz pracowników placówki oświatowej po zmianach od 1 stycznia 2026 r.

PYTANIE JEDNOSTKI

Zespół Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu jest jednostką oświatową podległą Województwu Śląskiemu.

Szkoła działa głównie na podstawie ustawy – Prawo oświatowe oraz ustawy o finansach publicznych.

W skład Zespołu Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu wchodzi szkoła podstawowa oraz liceum ogólnokształcące. Szkoła posiada również internat zapewniający całodzienne wyżywienie wychowanków internatu przygotowywane w kuchni szkolnej. Z posiłków w formie obiadów korzystają zapisani przez rodziców uczniowie szkoły podstawowej, liceum, wychowankowie internatu (w ich przypadku całodzienne wyżywienie) oraz nauczyciele.

Prosimy o zajęcie stanowiska, czy znowelizowany paragraf 0670 obejmuje wpływy z opłat za wyżywienie:

1. **Wyłącznie uczniów szkół podstawowych, czy również uczniów szkół ponadpodstawowych (np. liceów ogólnokształcących)?**
2. **Wychowanków internatów (np. internatów przy szkołach)?**
3. **Pracowników placówek oświatowych, w szczególności nauczycieli, którzy korzystają z posiłków w stołówkach szkolnych?**

Stanowisko jednostki:

Jednostka przyjmuje, że paragraf 0670 „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole" powinien obejmować dochody uzyskiwane z tytułu odpłatności za posiłki:

- spożywane przez dzieci w przedszkolach i żłobkach,
- uczniów szkół podstawowych oraz ponadpodstawowych (np. liceów),
- wychowanków internatów przy szkołach,
- a także pracowników jednostek oświatowych – nauczycieli, którzy korzystają odpłatnie z posiłków w stołówkach szkolnych,

W naszej ocenie opłaty za wyżywienie pokrywane przez osoby korzystające z posiłków, niezależnie od ich statusu (uczeń, nauczyciel, wychowanek internatu), mają ten sam charakter dochodów jednostki i spełniają definicję wpływów z opłat za wyżywienie, dlatego kwalifikujemy je do paragrafu 0670.

eprasa.pl 3eef68bf02

Jednocześnie ze względu na brak jednoznacznych wytycznych w tym zakresie (szczególnie w odniesieniu do opłat wnoszonych przez nauczycieli lub inne osoby dorosłe, np. dorośli uczniowie liceum i wychowankowie internatu), zwracamy się z prośbą o potwierdzenie prawidłowości takiej praktyki.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 10 września 2025 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

ODPOWIEDŹ RIO W KATOWICACH

Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach

W odpowiedzi na wniosek z 22 października 2025 r. w sprawie klasyfikowania dochodów z tytułu opłat za wyżywienie uczniów i pracowników szkoły oraz internatu, wyjaśniam.

Przepisy ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1043 z późn.zm.) wskazują jednostki objęte systemem oświaty (art. 2) oraz definiują między innymi pojęcie szkoły i ucznia (art. 4). Natomiast w myśl § 8 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z 28 lutego 2019 r. w sprawie szczegółowej organizacji publicznych szkół i publicznych przedszkoli (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 2736 z późn.zm.), internat zorganizowany w szkole jest integralną częścią szkoły.

Mając na względzie powołane wyżej przepisy, w ocenie Izby **dochody z tytułu opłat za wyżywienie wnoszone przez uczniów oraz wychowanków internatu powinny być klasyfikowane od 1 stycznia 2026 r. w paragrafie 067** „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole", z odpowiednią czwartą cyfrą, zgodnie z treścią rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 z późn.zm.).

Natomiast w zakresie przedmiotowych opłat wnoszonych przez pracowników placówek oświatowych właściwym będzie **paragraf 083** „Wpływy z usług", z odpowiednią czwartą cyfrą.

Prezentowane stanowisko przedstawia pogląd Izby w sprawie objętej zapytaniem i nie ma charakteru prawnie wiążącego.

Pismo RIO w Katowicach
z 18 listopada 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Pani Głównej Księgowej Zespołu Szkół Ogólnokształcących Mistrzostwa Sportowego w Raciborzu za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

Od redakcji PRB: Ministerstwo Finansów w odpowiedzi udzielonej 8 grudnia 2025 r. na pytanie redakcji PRB wskazało, że: *W związku z pojawiającymi się pytaniami dotyczącymi klasyfikowania opłat ujmowanych w tym paragrafie informujemy, że nowe brzmienie paragrafu klasyfikacji budżetowej, które będzie stosowane od 1 stycznia 2026 r., miało na celu ujmowanie wszystkich opłat za wyżywienie w jednolity sposób* (zob. PRB 1/2026 str. 24).

eprasa.pl 3eef68bf02

2 Do 31 marca 2026 r. JST mają obowiązek zwrotu niewykorzystanych środków z Funduszu Pomocy na zadania oświatowe

Wszystkie JST, które w latach 2022–2025 otrzymały z Funduszu Pomocy środki na realizację dodatkowych zadań oświatowych, muszą przekazać informację o ich całkowitym wykorzystaniu albo o zwrocie niewykorzystanych środków.

Ministerstwo Finansów przypomina, że w związku z nowelizacją ustawy z 12 marca 2022 r. o pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 337, z późn. zm.), wprowadzoną ustawą z 12 września 2025 r. o zmianie niektórych ustaw w celu weryfikacji prawa do świadczeń na rzecz rodziny dla cudzoziemców oraz o warunkach pomocy obywatelom Ukrainy w związku z konfliktem zbrojnym na terytorium tego państwa (Dz.U. z 2025 r. poz. 1301), jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane:

- zgodnie z art. 50 ust. 4 – **zwrócić** środki z Funduszu niewykorzystane do 31 grudnia 2025 r. na wydzielony rachunek, z którego otrzymały środki z Funduszu – w terminie **do 31 marca 2026 r.,**
- zgodnie z art. 50 ust. 5c – **poinformować** ministra właściwego do spraw finansów publicznych o dokonaniu zwrotu środków z Funduszu lub o całkowitym ich wykorzystaniu – **w terminie do 15 kwietnia 2026 r.** (powyższa informacja dotyczy wykorzystania środków przekazanych w okresie od kwietnia 2022 r. do 31 grudnia 2025 r., w związku z czym powinna zostać złożona przez **wszystkie jednostki samorządu terytorialnego, które w tym okresie otrzymały z Funduszu Pomocy środki na realizację dodatkowych zadań oświatowych).**

Podpisaną elektronicznie informację należy przesyłać na jeden z poniższych adresów:

- dla doręczeń elektronicznych (ADE): **AE:PL-83190-36017-RFBJU-21,**
- elektroniczną skrzynkę podawczą: **/bx1qpt265q/SkrytkaESP.**

Niezależnie od powyższego, Ministerstwo Finansów przypomina, że zgodnie z art. 14 ust. 4d ww. ustawy – odsetki od zgromadzonych środków z Funduszu Pomocy powinny zostać zwrócone na wydzielony rachunek prowadzony w Banku Gospodarstwa Krajowego **w terminie 15 dni od dnia upływu każdego kwartału**.

W związku z tym, jednostki realizujące zadania finansowane lub dofinansowane ze środków Funduszu Pomocy powinny dokonywać zwrotu odsetek od zgromadzonych środków z Funduszu bezpośrednio na wydzielony rachunek o numerze: **12 1130 0007 0000 0000 1390 2877** prowadzony w Banku Gospodarstwa Krajowego.

źródło: www.gov.pl

eprasa.pl 3eef68bf02

3 Odsetki bankowe od dotacji z budżetu państwa – dochód własny miasta czy środki do zwrotu

PYTANIE JEDNOSTKI

Miasto Zabrze realizuje zadania zlecone finansowane z budżetu państwa. Od otrzymanych środków z dotacji gromadzą się na rachunku Miasta odsetki bankowe. Umowy zawarte między Skarbem Państwa – Wojewodą Śląskim a Miastem Zabrze zawierają zapisy „(...) odsetki bankowe uzyskane od środków przekazanej dotacji z budżetu państwa podlegają zwrotowi do budżetu wojewody (...)", natomiast art. 4 pkt 10 oraz art. 5 pkt 11 ustawy z 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego mówią, że odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych gminy/miasta na prawach powiatu są źródłami dochodów własnych gminy/miasta na prawach powiatu, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej.

Czy Wojewoda może żądać od Miasta zwrotu odsetek bankowych, które stanowią dochód własny Miasta?

Stanowisko jednostki:

Postanowienia umów w zakresie zwrotu odsetek bankowych uzyskanych od przekazanej dotacji są nieważne, gdyż umowa nie może być sprzeczna z ustawą, a tym samym Wojewoda nie może żądać od Miasta zwrotu odsetek bankowych, które stanowią dochód własny Miasta na podstawie art. 4 pkt 10 oraz art. 5 pkt 11 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- art. 4 pkt 10, art. 5 pkt 11 ustawy z 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1572 ze zm.)

ODPOWIEDŹ RIO W KATOWICACH

Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach

W odpowiedzi na wniosek (...) w sprawie zwrotu odsetek bankowych od otrzymanych dotacji z budżetu państwa, wyjaśniam.

Odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych są źródłem dochodów własnych gminy i powiatu, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, w myśl art. 4 pkt 11 i art. 5 pkt 11 ustawy z 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1572 z późn.zm.). **Literalne brzmienie powołanych przepisów wskazuje, że dotyczą one wszystkich bez wyjątku odsetek, które znajdują się na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego i nie wprowadzają żadnego podziału ani rozróżnienia pomiędzy nimi z uwagi na źródło ich pochodzenia.**

Ponadto informuję, że w myśl art. 13 pkt 11 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 7), izby udzielają wyjaśnień

eprasa.pl 3eef68bf02

w sprawach stosowania przepisów o finansach publicznych. Do kompetencji Izby nie należy wiążąca wykładnia umów zawieranych przez gminę.

Prezentowane stanowisko przedstawia pogląd Izby w sprawie objętej zapytaniem i nie ma charakteru prawnie wiążącego.

Pismo RIO w Katowicach
z 22 grudnia 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Pani Skarbnik Miasta Zabrze za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

4 Czy gmina może finansować z budżetu abonamenty medyczne dla pracowników

PYTANIE JEDNOSTKI

Urząd gminy, w odpowiedzi na wnioski pracowników o możliwość dofinansowania pakietów medycznych, rozważa zaoferowanie takiego świadczenia dla wszystkich zainteresowanych pracowników. Po przedstawieniu korzyści płynących z takiego rozwiązania takich jak:

Korzyści dla Urzędu Gminy (jako pracodawcy)

- Redukcja absencji chorobowej: Szybszy dostęp do lekarzy specjalistów i badań diagnostycznych skraca czas oczekiwania na diagnozę i leczenie. To przekłada się na mniejszą liczbę dni na zwolnieniach lekarskich (L4) i zapewnia ciągłość pracy urzędu.
- Wzrost atrakcyjności na rynku pracy: W obliczu konkurencji o dobrych pracowników, pakiet medyczny jest silnym atutem. Urząd staje się bardziej pożądanym pracodawcą, co ułatwia przyciąganie i zatrzymywanie wykwalifikowanej kadry.
- Zwiększenie motywacji i zaangażowania: Pracownicy, o których dba pracodawca, czują się bardziej docenieni. Taki benefit pozapłacowy pozytywnie wpływa na morale zespołu i ich przywiązanie do miejsca pracy.
- Poprawa wizerunku urzędu: Urząd Gminy jest postrzegany jako nowoczesny i dbający o swoich ludzi, co buduje pozytywny wizerunek nie tylko wewnątrz organizacji, ale również wśród mieszkańców.
- Inwestycja w profilaktykę: Pakiety medyczne często obejmują przeglądy stanu zdrowia, co pozwala na wczesne wykrywanie potencjalnych problemów zdrowotnych i zapobieganie długotrwałym chorobom. W dłuższej perspektywie to realna oszczędność.

Korzyści dla Pracowników

- Szybszy i łatwiejszy dostęp do opieki medycznej: To główna zaleta – ominięcie długich kolejek w publicznej służbie zdrowia, możliwość umówienia wizyty u specjalisty w ciągu kilku dni, a nie miesięcy.
- Oszczędność finansowa: Pracownicy (i często ich rodziny) unikają wydatków na prywatne wizyty lekarskie i badania, co stanowi realne wsparcie dla ich domowych budżetów.

eprasa.pl 3eef68bf02

- Większe poczucie bezpieczeństwa: Stały dostęp do opieki medycznej daje poczucie komfortu i bezpieczeństwa zdrowotnego, redukując stres związany z ewentualną chorobą.
- Oszczędność czasu: Możliwość umawiania wizyt telefonicznie lub online, krótszy czas oczekiwania w placówkach – to wszystko pozwala pracownikom lepiej zarządzać swoim czasem.

Czy urząd gminy może dofinansować z budżetu gminy pakiet (abonament) medyczny dla pracowników?

Stanowisko jednostki:

W ocenie Wnioskodawcy Urząd Gminy, działając jako pracodawca samorządowy, ma prawo do finansowania z wydatków bieżących świadczenia pozapłacowego w postaci dofinansowania pakietu opieki medycznej dla swoich pracowników. Wydatek ten jest zgodny z obowiązującymi przepisami prawa, w szczególności z Kodeksem pracy oraz ustawą o finansach publicznych.

Zgodnie z art. 9 § 1 Kodeksu pracy przepisy prawa pracy określają prawa i obowiązki pracowników i pracodawców. Ustawa o pracownikach samorządowych nie zawiera katalogu zamkniętego świadczeń na rzecz pracowników, a zatem w sprawach w niej nieuregulowanych zastosowanie mają przepisy Kodeksu pracy. Kodeks ten dopuszcza oferowanie pracownikom dodatkowych benefitów.

Zgodnie z art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny. Wprowadzenie pakietów medycznych jest inwestycją w kapitał ludzki, która ma na celu:

- zmniejszenie absencji chorobowej poprzez profilaktykę i szybki dostęp do leczenia,
- zwiększenie efektywności pracy urzędu,
- podniesienie konkurencyjności urzędu na rynku pracy.

Wydatki te są zatem celowe i w perspektywie długoterminowej przynoszą oszczędności (np. mniejsze koszty zastępstw, większa wydajność). Wnioskodawca ma świadomość istnienia stanowisk wskazujących na brak bezpośredniej podstawy prawnej w ustawie o pracownikach samorządowych dla finansowania tego typu świadczeń. Należy jednak zauważyć, że rola jednostki samorządu terytorialnego jako pracodawcy jest coraz bardziej zbliżona do ról pracodawców na rynku komercyjnym, a dbałość o zdrowie pracowników i zapewnienie im dobrych warunków pracy jest elementem nowoczesnego zarządzania, które przekłada się na lepszą realizację zadań publicznych.

W ocenie Wnioskodawcy, właściwym paragrafem klasyfikacji budżetowej dla tego wydatku jest paragraf 4300 „Zakup usług pozostałych". Gmina nabywa bowiem od zewnętrznego podmiotu (firmy medycznej) kompleksową usługę opieki zdrowotnej dla swoich pracowników.

Biorąc pod uwagę powyższą argumentację, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że planowane działanie jest zgodne z prawem. W związku z tym wnosimy o potwierdzenie,

eprasa.pl 3eef68bf02

że finansowanie pakietów medycznych dla pracowników z wydatków bieżących urzędu oraz ujęcie tego wydatku w § 4300 klasyfikacji budżetowej jest prawidłowe.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- art. 44 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.)
- art. 7 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153 ze zm.)
- art. 9 § 1 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277 ze zm.)

ODPOWIEDŹ RIO W KATOWICACH

Regionalna Izba Obrachunkowa w Katowicach

W odpowiedzi na wniosek (...) w sprawie finansowania z budżetu gminy abonamentu medycznego dla pracowników, wyjaśniam.

W myśl art. 44 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483), jednostki samorządu terytorialnego są zobligowane do dokonywania wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków, co oznacza, że powinny mieć oparcie w przepisach prawa.

Katalog zadań własnych gminy jest zawarty w art. 7 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153). Wskazanie zadań w ust. 1 tego przepisu ma charakter przedmiotowy, a ich doprecyzowanie oraz określenie kompetencji następuje poprzez ustawy szczegółowe. Oznacza to wprost, że gminy mogą ponosić wydatki ze środków publicznych wyłącznie na zadania nałożone na te jednostki samorządu terytorialnego przez ustawy szczególne zawierające konkretną podstawę materialnoprawną danego wydatku publicznego.

Mając powyższe na względzie, w ocenie Izby **finansowanie przez gminę abonamentów zdrowotnych dla pracowników jest prawnie nieuzasadnione, gdyż żaden przepis prawa materialnego nie wskazuje, iż mogą być one finansowane ze środków publicznych.**

Prezentowane stanowisko przedstawia pogląd Izby w sprawie objętej zapytaniem i nie ma charakteru prawnie wiążącego.

Pismo RIO w Katowicach
z 3 grudnia 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Urzędu Gminy Opatów za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

PRB PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Dziękujemy za ponad 13 000 polubień i zapraszamy

www.facebook.com/PRBinfor

eprasa.pl 3eef68bf02

5 Jak ująć w księgach rachunkowych umorzenie i przedawnienie zaległości podatkowej

PYTANIE JEDNOSTKI

1. Czy umorzenie zaległości podatkowej nie jest odpisem w rozumieniu § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, zgodnie z którym odpisem jest kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe, ustalona lub określona przez organ podatkowy albo zadeklarowana przez podatnika?

2. Czy w przypadku umorzenia zaległości podatkowej właściwe jest odpisanie należności głównej w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, z kolei umorzonych odsetek w ciężar kosztów finansowych, przy jednoczesnym przypisie do przychodów z podstawowej działalności operacyjnej do wysokości umorzonej kwoty?

3. Czy w przypadku przedawnienia zaległości podatkowej właściwe jest odpisanie należności głównej i kosztów upomnienia w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, z kolei przedawnionych odsetek w ciężar kosztów finansowych? Czy konieczne jest jednoczesne dokonanie przypisu odsetek i kosztów upomnienia do wysokości przedawnionych zaległości?

4. Czy organ podatkowy może traktować należne odsetki podatkowe jako przychody finansowe i dokonywać odpisu aktualizującego wartość odsetek w ciężar kosztów finansowych w związku z rodzajem należności, której dotyczy odpis aktualizujący?

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375)
- § 11 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 ze zm.)

ODPOWIEDŹ RIO W LUBLINIE

Regionalna Izba Obrachunkowa w Lublinie

(...) Zgodnie z przepisami § 11 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek

eprasa.pl 3eef68bf02

budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342 ze zm.) odsetki od należności, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału, w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. Z kolei przepisy art. 15 § 2 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 132 ze zm.) stanowią, że koszty upomnienia obciążają zobowiązanego, a obowiązek ich uiszczenia powstaje z chwilą doręczenia upomnienia.

Powyższe oznacza, że **zarówno odsetki od należności podatkowych (nie tylko wpłacone, ale i należne na koniec kwartału), jak i koszty upomnienia winny być zaewidencjonowane w księgach rachunkowych (zapisem Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych" i Ma 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych").** Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek wydania decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej oraz przedawnienia, w związku z przepisami art. 59 § 1 pkt 8 i 9 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) – generuje obowiązek dokonania stosownego ujęcia tych operacji w księgach rachunkowych jednostki (zapisem 720/221).

Wskazany sposób ujęcia operacji przypisu odsetek za zwłokę i kosztów upomnienia oraz ich odpisu wynika z przepisów § 17 ust. 2 pkt 1 lit. b i § 20 pkt 2 lit. b oraz § 17 ust. 2 pkt 2 lit. a i § 20 pkt 1 lit. a rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. Nr 208, poz. 1375) w związku z przepisami w § 11 cytowanego rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r.

Przepisy § 9 ust. 1 cytowanego rozporządzenia Ministra Finansów z 25 października 2010 r. stanowią, że ewidencja podatków jest integralną częścią ewidencji księgowej urzędu i jest prowadzona z wykorzystaniem kont syntetycznych planu kont urzędu jako jednostki budżetowej. Wskazane w przepisach § 11 ust. 1 tego rozporządzenia **konta syntetyczne nie są katalogiem zamkniętym** (co wynika z użytego w nim określenia „w szczególności"), a w związku z tym dokonanie odpisu aktualizującego należności podatkowe może nastąpić, zgodnie z zasadami ustalonymi w polityce rachunkowości, z wykorzystaniem kont 761 „Pozostałe koszty operacyjne", 751 „Koszty finansowe" i 290 „Odpisy aktualizujące należności".

Jednocześnie informuję, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Lublinie, prowadząc działalność informacyjną, instruktażową i szkoleniową przedstawia wyłącznie swoje stanowisko i nie jest upoważniona do wydawania rozstrzygnięć w indywidualnych sprawach ani do dokonywania wiążącej wykładni przepisów prawa.

Pismo RIO w Lublinie
z 24 listopada 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Zamość za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

eprasa.pl 3eef68bf02

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej

1 Powołanie do składu zespołu weryfikacyjnego pracownika księgowości prowadzącego ewidencję pomocniczą

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W zakresie inwentaryzacji przeprowadzonej według stanu na 31 grudnia stwierdzono naruszenie art. 26 i 27 uor. Na przewodniczącą komisji inwentaryzacyjnej powołano podinspektora ds. księgowości budżetowej. Zgodnie z zakresem czynności do obowiązków tego pracownika należało przeprowadzanie uzgodnienia i weryfikacji sald, mimo że osoba ta prowadziła urządzenia księgowe ewidencji pomocniczej poszczególnych aktywów i pasywów.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Zespół weryfikacyjny powinien składać się z pracowników księgowości nieprowadzących ewidencji inwentaryzowanych aktywów i pasywów lub pracowników komórek merytorycznych.

Kierownik jednostki powinien tak dobierać skład, aby zapewnić obiektywne i bezstronne przeprowadzenie inwentaryzacji.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 26, art. 27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)

2 Niewłaściwe przeniesienie sald na konto 860 w ramach przeksięgowań rocznych

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce stwierdzono niewłaściwe przeniesienie sald kont wynikowych na konto 860 „Wynik finansowy” w ramach przeksięgowań rocznych. Jednostka nie przeniosła wszystkich sald kont przychodów i kosztów na konto 860 albo dokonała tych przeksięgowań w sposób niezgodny z obowiązującymi zasadami rachunkowości. Skutkowało to nieprawidłowym ustaleniem wyniku finansowego jednostki na dzień bilansowy.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Przeksięgowania roczne są obligatoryjne. Trzeba przenieść zapisy lub salda między kontami księgowymi.

eprasa.pl 3eef68bf02

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe powinny dokonać przeksięgowań rocznych **pod datą 31 grudnia** przed sporządzeniem rocznego zestawienia obrotów i sald księgi głównej oraz ksiąg pomocniczych, **tj. najpóźniej w terminie 85 dni po dniu bilansowym.** A zatem **termin graniczny wykonania czynności (w tym przeksięgowań rocznych) upływa 25 lub 26 marca**, w zależności od tego, czy dany rok jest przestępny.

2.1. Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe

Wynik finansowy ustala się na dzień bilansowy **na koncie 860 „Wynik finansowy”**.

W ramach przeksięgowań rocznych należy:

- w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych – przenieść salda kont wynikowych, tj. zespołu kont 4 i zespołu kont 7 na wynik jednostki (konto 860),
- w jednostkach budżetowych – przenieść zrealizowane dochody i wydatki oraz kwoty rozliczonych udzielonych dotacji na fundusz jednostki.

Przed zamknięciem kont wynikowych oraz ich przeksięgowaniem na wynik jednostki należy sprawdzić:

- czy zostały ujęte wszystkie zdarzenia gospodarcze dotyczące danego roku obrotowego zgodnie z zasadą memoriału oraz współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów,
- czy zostały na nich ujęte rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych,
- czy zostały na nich ujęte korekty związane z przekształceniem wyceny księgowej w wycenę bilansową wszystkich aktywów i pasywów jednostki zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny,
- czy uzgodniono obroty i salda kont księgi głównej (syntetyka) z zestawieniem obrotów i sald ksiąg pomocniczych.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe na podstawie obrotów strony Wn i strony Ma konta 860 sporządzają rachunek zysków i strat w wariancie porównawczym (wyłącznie).

Tabela. Przeksięgowanie pod datą 31 grudnia – strona Wn i Ma konta 860

Przeksięgowanie pod datą 31 grudnia	Konto	
	Wn	Ma
1	2	3
Poniesionych kosztów działalności (według rodzajów): ■ amortyzacji, ■ zużycia materiałów i energii, ■ usług obcych, ■ podatków i opłat, ■ wynagrodzeń, ■ ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń, ■ pozostałych kosztów rodzajowych, ■ innych świadczeń finansowanych z budżetu i innych obciążeń	860	Konta zespołu 4: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409–411

eprasa.pl 3eef68bf02

1	2	3
Zmniejszeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku	860	490
Wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia	860	730
Wartości dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz środków wykorzystanych lub przeznaczonych na inwestycje w samorządowych zakładach budżetowych	860	740
Poniesionych kosztów operacji finansowych	860	751
Poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych	860	761
Obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego oraz nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową (posiadających wydzielone rachunki dochodów)	860	870
Zwiększeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku	490	860
Przychodów ze sprzedaży produktów (wyrobów gotowych i półfabrykatów)	700	860
Przychodów z tytułu dochodów budżetowych dotyczących statutowej działalności jednostki budżetowej	720	860
Przychodów ze sprzedaży towarów	730	860
Dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej	740	860
Przychodów finansowych	750	860
Pozostałych przychodów operacyjnych	760	860

Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki:

- saldo Wn – stratę netto,
- saldo Ma – zysk netto.

W roku następującym po zakończonym roku obrotowym trzeba **przeksięgować saldo konta 860 na konto 800 „Fundusz jednostki”.** Operację tę należy ująć w księgach rachunkowych nowego roku obrotowego po ostatecznym zamknięciu ksiąg rachunkowych poprzedniego roku.

2.2. Budżet JST

Wynik wykonania budżetu JST ustala się na dzień bilansowy **na koncie 961 „Wynik wykonania budżetu”**. Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego należy przeksięgować na konto 961 wszystkie poniesione w ciągu roku wydatki budżetu, niewykonane wydatki (wydatki zakwalifikowane jako niewygasające) oraz zrealizowane w ciągu roku dochody budżetu.

Tabela. Przeksięgowanie pod datą 31 grudnia – strona Wn i Ma konta 961

Przeksięgowanie pod datą 31 grudnia	Konto	
	Wn	Ma
Poniesionych w ciągu roku wydatków budżetu	961	902
Niewykonanych wydatków budżetu	961	903
Zrealizowanych w ciągu roku dochodów budżetu	901	961

eprasa.pl 3eef68bf02

Na koniec roku konto 961 może wykazywać **saldo Wn lub Ma:**

- saldo Wn oznacza stan deficytu budżetu,
- saldo Ma – stan nadwyżki.

W roku następnym, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, **saldo konta 961 przenosi się na konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu".**

PODSTAWA PRAWNA:

- załączniki nr 2 i 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

©℗

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

3 Ustalenie jednej polityki rachunkowości dla jednostki obsługującej i jednostek obsługiwanych przez CUW

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Wójt jako kierownik jednostki obsługującej gminne CUW ustalił jedną wspólną politykę rachunkowości dla jednostki obsługującej (urzędu gminy) i wszystkich jednostek obsługiwanych przez CUW (przedszkoli, szkół podstawowych, gminnego ośrodka pomocy społecznej).

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Każda jednostka organizacyjna w CUW (jednostka obsługująca i każda jednostka obsługiwana) musi mieć własną politykę rachunkowości, ustaloną przez kierownika jednostki obsługującej, tj. przez kierownika CUW.

Powierzenie prowadzenia rachunkowości jednostek obsługiwanych jednostce obsługującej (samorządowemu CUW) skutkuje przeniesieniem obowiązków z zakresu rachunkowości z kierowników poszczególnych jednostek obsługiwanych na kierownika jednostki obsługującej (art. 53 ust. 5 uofp). **Utworzenie CUW nie oznacza połączenia jednostek obsługiwanych i jednostki obsługującej w jedną jednostkę. Oznacza jedynie, że jedna z jednostek (obsługująca) wykonuje określone obowiązki z zakresu rachunkowości za inne jednostki.** W ten sposób każda z jednostek obsługiwanych przez CUW musi mieć własną politykę rachunkowości, własne (odrębne od innych jednostek) księgi rachunkowe i zbiory dowodów księgowych (art. 4 ust. 3 uor). Nie można nadać jednej polityki rachunkowości dla jednostki obsługującej i wszystkich jednostek obsługiwanych, nawet jeśli działają w tej samej formie organizacyjno-prawnej (jako

eprasa.pl 3eef68bf02

samorządowe jednostki budżetowe). Wynika to m.in. z tego, że są to jednostki różnej wielkości, z różnymi sumami bilansowymi, przychodów czy kosztów oraz różnymi rodzajami operacji gospodarczych. To wszystko powoduje, że muszą mieć ustalone odmienne zasady rachunkowości, uwzględniające zasadę istotności z art. 8 ust. 1 uor, która nakazuje określenie polityki rachunkowości w taki sposób, aby zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 4 ust. 3, art. 8 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- art. 53 ust. 5 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1846)

4 Nieprawidłowe ujęcie przychodu laptopów nabytych jednego dnia

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Jednostka budżetowa nabyła u kontrahenta 25 laptopów o wartości jednostkowej 2000 zł, za które zapłaciła 50 000 zł. Ich przyjęcie do użytkowania zostało z dniem 20 stycznia 2026 r. zaksięgowane na koncie 011 „Środki trwałe" jako jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy środków trwałych, amortyzowany w czasie za pomocą stawek amortyzacyjnych, mimo że laptopy te były użytkowane jako odrębne rzeczy przez różnych pracowników. W planie kont jednostki zapisano, że na koncie 011 ujmuje się tylko środki trwałe o wartości początkowej powyżej 10 000 zł. Pozostałe są ujmowane na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe" i umarzane jednorazowo w dniu przyjęcia do używania. Główna księgowa stwierdziła, że utworzyła z laptopów „zbiorczy obiekt", ponieważ łącznie miały dużą wartość. Polityka rachunkowości jednostki nie przewidywała tworzenia zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych powiązanych rodzajowo.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Ewidencja środków trwałych powinna odbywać się zgodnie z zasadami rachunkowości ustalonymi w zakładowym planie kont jednostki (art. 5 ust. 1 uor). Dlatego **przychód 25 laptopów, stanowiących oddzielne obiekty inwentarzowe środków trwałych o wartości początkowej 2000 zł, należało ująć na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe".** W dniu przyjęcia do użytkowania laptopy te powinny zostać od razu umorzone.

KSR 11 „Środki trwałe" przewiduje możliwość tworzenia przez jednostkę zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych połączonych rodzajowo, czyli:

eprasa.pl 3eef68bf02

- należących do tej samej podziałki klasyfikacji środków trwałych według rodzaju (tu: laptopy),
- użytkowanych w różnych miejscach i przez różne osoby,
- o takim samym szacowanym okresie ekonomicznej przydatności,

w sytuacji gdy ich wartość początkowa pojedynczo stanowi kwotę nieistotną, ale łącznie jest istotna. Przy czym nie chodzi tu o to, że łącznie te laptopy przekraczają kwotę istotnej wartości środka trwałego dla celów amortyzacji (w tej jednostce 10 000 zł), ale o to, że jednorazowe odpisanie ich wartości w koszty jednego dnia zniekształciłoby wynik finansowy jednostki. Ta granica istotności powinna być określona osobno w polityce rachunkowości jednostki. Gdy zostanie przekroczona, tworzy się obiekt inwentarzowy środków trwałych połączony rodzajowo i amortyzuje się go w czasie za pomocą jednej stawki amortyzacji dla całego obiektu.

Stosowanie KSR jest fakultatywne (art. 10 ust. 3 uor). Aby jednostka mogła go stosować i tworzyć zbiorcze obiekty inwentarzowe środków trwałych połączone rodzajowo, musi w polityce rachunkowości zamieścić odpowiednie zapisy. Musi albo przyjąć do stosowania wszystkie KSR, albo tylko KSR 11, albo wprost przenieść wybrane postanowienia KSR do swojej polityki rachunkowości. Przy nieprzyjęciu KSR ewidencja zgodnie z nim jest niedopuszczalna i stanowi błąd w rachunkowości, skutkujący nierzetelnością ksiąg rachunkowych.

Środki trwałe o wartości początkowej poniżej progu 10 000 zł należy ujmować na koncie 013 i jednorazowo umarzać w dniu przyjęcia do użytkowania, a nie łączyć je w zbiorczy obiekt na koncie 011, jeśli polityka rachunkowości tego nie przewiduje. Tworzenie zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych połączonych rodzajowo jest możliwe tylko przy przyjęciu KSR 11 lub wprowadzeniu odpowiednich zapisów do polityki rachunkowości, w przeciwnym razie ewidencja w ten sposób jest błędem.

Nieprawidłowość należy zlikwidować. Niezwłocznie należy wprowadzić zapisy korygujące do ksiąg rachunkowych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- KSR 11 „Środki trwałe" (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105)

5 Jedenaście nieprawidłowości w rozliczaniu nakładów na środki trwałe

Środki trwałe są podstawowym składnikiem majątkowym każdej jednostki sektora finansów publicznych – pod względem ilościowym i wartościowym. Jednak na skutek nieznajomości przepisów z zakresu rachunkowości, w tym dobrych zwyczajów opisanych w KSR 11 „Środki trwałe", jednostki najczęściej nieprawidłowo wyceniają ten majątek zarówno przy przyjęciu do użytkowania, jak i w trakcie użytkowania.

eprasa.pl 3eef68bf02

Oto 11 najczęściej występujących nieprawidłowości w tym zakresie.

11 nieprawidłowości w rozliczaniu nakładów na środki trwałe

1. Nierozliczanie nakładów na środki trwałe w budowie pod datą przyjęcia wytworzonych lub nabytych środków trwałych do użytkowania (opóźnienia wynoszą od kilku miesięcy do kilku lat).
2. Nierozliczanie kosztów inwestycji, w trakcie których powstaje więcej niż jeden środek trwały, na poszczególne obiekty (np. budowane są dwa budynki: szkoły i hali sportowej wraz z obsługującymi je drogami i parkingiem – a w ewidencji przyjmuje się jeden zbiorczy środek trwały o nazwie „szkoła" zamiast pojedynczych budynków i budowli, w tym: szkoły, hali sportowej, drogi, parkingu).
3. Nadawanie nieprawidłowych nazw obiektom środków trwałych – oznaczanie ich nazwą zadania inwestycyjnego zamiast nazwą środka trwałego zgodną z KŚT (np. przyjęcie środka trwałego o nazwie „projekt techniczny i budowa szkoły" zamiast „budynek szkolny").
4. Zaliczanie do wartości początkowej budynków wartości pozostałych środków trwałych stanowiących ich pierwsze wyposażenie (np. mebli, komputerów, telefonów, centrali telefonicznej, urządzeń biurowych, koszy na śmieci, wycieraczek, wieszaków, pomocy dydaktycznych) oraz materiałów (np. żarówek, szkła laboratoryjnego i odczynników chemicznych), zamiast odpowiedniego rozliczenia ich na osobne obiekty inwentarzowe środków trwałych ujmowanych na kontach: 011 „Środki trwałe", 013 „Pozostałe środki trwałe" czy spisania bezpośrednio w koszty zużycia materiałów, przy czym pozostałe środki trwałe są zazwyczaj w takiej sytuacji ewidencjonowane pozabilansowo (w ujęciu ilościowym).
5. Ujmowanie pierwszego wyposażenia nowo budowanych budynków (meble, sprzęt biurowy, drobne wyposażenie, pomoce dydaktyczne, sprzęt sportowy, narzędzia) jako jednego zbiorczego obiektu inwentarzowego środków trwałych o nazwie „wyposażenie" i łącznej wartości stanowiącej sumę cen nabycia poszczególnych rzeczy na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe", zamiast wycenić w cenie nabycia i ująć na koncie 013 każdą rzecz oddzielnie.
6. Ujmowanie gruntów, na których są posadowione budynki lub budowle, w wartości początkowej budynków lub budowli, zamiast jako osobnych obiektów inwentarzowych środków trwałych (np. grunt zajęty pod drogę jest ujmowany w wartości początkowej drogi, podczas gdy powinny być utworzone dwa obiekty inwentarzowe: grunt zabudowany drogą i budowla drogi).
7. Rozliczanie i przenoszenie na środki trwałe nakładów na inwestycje, które nie zostały zakończone, np. tworzenie oddzielnych środków trwałych o nazwie: dokumentacja projektowo-techniczna, badania geologiczne, studium zagospodarowania itp., podczas gdy są to nakłady, które powinny wejść w skład wartości początkowej wytworzonych środków trwałych (np. dokumentacja projektowo-techniczna budynku szkoły powinna wejść w skład wartości początkowej budynku szkoły).
8. Powiększanie wartości początkowej środków trwałych o nakłady na ich remonty, podczas gdy powinny one być rozliczane w kosztach bieżących.
9. Powiększanie wartości początkowej środków trwałych podlegających ulepszeniu (modernizacji, przebudowie) o koszty zakupu wyposażenia (mebli, maszyn i urządzeń biurowych),

eprasa.pl 3eef68bf02

podczas gdy nie można ich zaliczać do nakładów inwestycyjnych – powinny być finansowane z wydatków bieżących i rozliczane stosownie do rodzaju uzyskanych efektów (np. jako pozostałe środki trwałe).

10 Nieprawidłowe klasyfikowanie nakładów na ulepszenie środków trwałych w użytkowaniu do nakładów bieżących (utrzymanie, remont) zamiast powiększania o nie wartości początkowej ulepszanych obiektów inwentarzowych.

11 Rozliczanie nakładów na ulepszenie środków trwałych na nowe, oddzielne obiekty środków trwałych zamiast powiększenia o te nakłady wartości początkowej ulepszonych środków trwałych (np. nakłady na przebudowę drogi X – poszerzenie, sklasyfikowano jako nową drogę Y zamiast powiększyć wartość początkową drogi X).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28 ust. 1 pkt 1, ust. 2, ust. 8, art. 31, art. 32 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- KSR 11 „Środki trwałe" (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105)

6 Czy drobne przekroczenia planu w paragrafach wydatków stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych

STAN FAKTYCZNY

W jednostce budżetowej w ciągu roku zdarzają się drobne przekroczenia planu wydatków na paragrafach (w granicach od kilku groszy do kilkudziesięciu złotych). Ostatecznie na koniec roku wydatki wykonane zgadzają się z planowanymi po tzw. czyszczeniu, które polega na dopasowaniu planu do wydatków wykonanych na 31 grudnia. Czy takie drobne przekroczenia w ciągu roku są zabronione i stanowią naruszenie dyscypliny finansów publicznych?

ROZSTRZYGNIĘCIE

Przekroczenie planu wydatków jest zabronione w każdej sytuacji, jednak **nie będzie karane w reżimie odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, jeśli suma przekroczeń w ciągu roku nie stanowi kwoty wyższej niż minimalna.**

Wydatki jednostki budżetowej mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w jej planie finansowym (art. 11 ust. 3 i art. 44 ust. 1 pkt 3 uofp). Plan wydatków jednostki budżetowej jest ustalony w szczegółowości klasyfikacji budżetowej – część (tylko jednostki państwowe), dział, rozdział, paragraf – gdzie najniższą podziałką jest paragraf, określający rodzaj wydatku. Plan w tych podziałkach stanowi nieprzekraczalny limit (art. 52 ust. 1 pkt 2 uofp). Każde przekroczenie, nawet o jeden grosz, planu

eprasa.pl 3eef68bf02

w podziałce na dowolny dzień – niezależnie od tego, czy jest to część, dział, rozdział czy paragraf – jest naruszeniem art. 44 ust. 1 pkt 3 uofp. Naruszenie przepisu nie staje się niebyłe, jeśli jednostka po dokonaniu wydatku dostosuje plan do jego faktycznej wysokości.

Dokonanie wydatku z przekroczeniem upoważnienia ustalonego w planie finansowym jednostki budżetowej stanowi czyn zabroniony z art. 11 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. Jednak **nie każde naruszenie uofp jest zagrożone karą za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.** Przepisy przewidują, że **nie stanowią naruszenia dyscypliny finansów publicznych czyny, których szkodliwość dla ładu finansów publicznych jest znikoma** (art. 26 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych). Uznaje się, że szkodliwość wydatkowania środków ponad plan jest znikoma, jeśli przedmiotem naruszenia są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania – łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej. Kwota minimalna to przeciętne wynagrodzenie miesięczne w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszone przez Prezesa GUS zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy o ZFŚS. W 2025 r. kwota ta wynosiła 7140,52 zł. Natomiast **w 2026 r. kwota ta wynosi 7770,04 zł** (obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 19 lutego 2026 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2025 r. i w drugim półroczu 2025 r.).

Z opisu stanu faktycznego wynika, że żadne z przekroczeń planu pojedynczo nie przekracza kwoty minimalnej. Aby ustalić, czy wielokrotne przekraczanie planu będzie podlegało odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, trzeba zsumować kwoty, o jakie przekroczono plan na poszczególne dni w każdej podziałce klasyfikacji budżetowej, powtarzające się w ciągu jednego roku budżetowego (który jest równy rokowi kalendarzowemu).

PRZYKŁAD 1

W 2025 r. kierownik jednostki budżetowej trzykrotnie dokonał wydatków z przekroczeniem zakresu upoważnienia określonego w planie finansowym tej jednostki. Do przekroczeń doszło:

- 11 kwietnia – w dz. 750, rozdz. 75023, par. 427 przekroczono plan o 15 zł,
- 19 sierpnia – w dz. 750, rozdz. 75023, par. 430 przekroczono plan o 1506 zł,
- 26 sierpnia – w dz. 750, rozdz. 75023, par. 426 przekroczono plan o 3 zł.

Kwota przekroczenia dla każdego z tych czynów była niższa niż minimalna kwota określona w art. 26 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, która w 2025 r. wynosiła 7140,52 zł.

Ponieważ jednak kierownik jednostki przekroczył upoważnienie do dokonywania wydatków budżetowych trzy razy w 2025 r., kwoty przekroczeń należy zsumować. Po zliczeniu okazuje się, że także łącznie nie stanowią one naruszenia dyscypliny finansów publicznych, ponieważ ich przedmiot (wydatki ponad limit) wynosi jedynie 1524 zł (15 zł + 1506 zł + 3 zł < 7140,52 zł).

eprasa.pl 3eef68bf02

Drobne przekroczenia w ciągu roku można uznać za naruszenie prawa materialnego, ale nie będą karane, jeśli po zsumowaniu nie osiągną progu minimalnego obowiązującego w roku wykrycia naruszenia.

Przy naruszeniach z art. 11 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych szczególnie istotne jest uwzględnienie reguł międzyczasowych w kontekście corocznego wzrostu kwoty minimalnej określonej w art. 26 ust. 1 i 3 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

Fakt przekroczenia lub nieprzekroczenia kwoty minimalnej ocenia się na podstawie jej wielkości z roku, w którym dokonuje się ustalenia, czy składać zawiadomienie o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (wniosek o ukaranie), czy też nie. Wynika to z zasady wyrażonej w art. 24 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, zgodnie z którą jeżeli w czasie orzekania w sprawie o naruszenie dyscypliny finansów publicznych obowiązuje ustawa inna niż w czasie popełnienia tego naruszenia, stosuje się ustawę nową, z tym że należy stosować ustawę obowiązującą w czasie popełnienia naruszenia, jeżeli jest ona względniejsza dla sprawcy. Ponieważ kwota minimalna z roku na rok jest wyższa, stosuje się w tym przypadku kwotę nową.

PRZYKŁAD 2

W 2024 r. kierownik jednostki budżetowej przekroczył plan wydatków 12 razy na łączną sumę 7098 zł. W chwili popełnienia czynów kwota ta przekraczała minimalny próg określony w obwieszczeniu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 16 lutego 2024 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2023 r. i w drugim półroczu 2023 r. – tj. 6246,13 zł.

Nieprawidłowość została wykryta podczas kontroli przeprowadzonej w jednostce w 2025 r. W 2025 r. kwota minimalna wzrosła do 7140,52 zł (obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z 19 lutego 2025 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2024 r. i w drugim półroczu 2024 r.). W efekcie kontrolujący nie wystąpili z wnioskiem o ukaranie kierownika jednostki. Choć w czasie popełnienia czynu kierownikowi jednostki groziła odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, to w 2025 r. już nie podlegał on odpowiedzialności, ponieważ kwota naruszenia w momencie wykrycia nie przekraczała kwoty minimalnej.

Jak wynika z **przykładu 2**, przed podjęciem decyzji o złożeniu zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych lub wniosku o ukaranie należy najpierw ustalić, czy kwota minimalna została przekroczona w odniesieniu do wielkości, jaka jest aktualna w roku wykrycia naruszenia. Jeśli kwota minimalna nie została przekroczona, mimo że doszło do złamania przepisów prawa materialnego, działanie to nie stanowi czynu zabronionego w rozumieniu ustawy o dyscyplinie finansów publicznych. W takim przypadku nie ma potrzeby składania zawiadomienia ani wniosku. Gdy mimo wszystko odpowiednie pismo zostanie złożone, okoliczność ta jest podstawą do odmowy wszczęcia postępowania (art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych).

eprasa.pl 3eef68bf02

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11 ust. 3, art. 44 ust. 1 pkt 3, art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1846)
- art. 11 ust. 1, art. 24 ust. 1, art. 26 ust. 1 i 3, art. 78 ust. 1 pkt 2 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
- art. 5 ust. 7 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 25)

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

Czy wiesz, że…

Zgodnie z Kodeksem pracy **niedopuszczalne jest zastąpienie umowy o pracę umową cywilnoprawną przy zachowaniu warunków wykonywania pracy – określonej pracy, w konkretnym miejscu, czasie, pod kierownictwem i za wynagrodzeniem**. Nie oznacza to, że każda umowa cywilnoprawna jest zła – ale nie powinna fikcyjnie zastępować umowy o pracę. Wzmocnienie Państwowej Inspekcji Pracy pozwoli na skuteczniejsze egzekwowanie przepisów i walkę ze „śmieciowym" zatrudnieniem.

W dniu 5 lutego 2026 r. Stały Komitet Rady Ministrów przyjął projekt reformy PIP.

31 marca 2026

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki sporządzają **sprawozdanie finansowe** składające się z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu oraz informacji dodatkowej. Kierownicy jednostek, w tym jednostek obsługujących, przekazują sprawozdania finansowe odpowiednio jednostkom nadrzędnym, jednostkom, których kierownicy są dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia, albo zarządom JST w terminie **do 31 marca**.

Od 1 lipca 2026 r. będzie funkcjonował jeden system teleinformatyczny – **Centralny Rejestr Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (CRU JSFP)**. W CRU JSFP nie trzeba będzie udostępniać pełnej treści umów – ujawnieniu będzie podlegać wyłącznie katalog ściśle określonych danych identyfikujących umowę oraz jej podstawowe parametry.

AKCJA ZADAWANIA PYTAŃ

Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych

▶▶▶ CZEKAMY NA WASZE PYTANIA ◀◀◀

Od 1 lipca 2026 r. jednostki będą miały nowy obowiązek – w Centralnym Rejestrze Umów JSFP trzeba będzie ujawniać dane o wszystkich umowach wydatkowych, niezależnie od ich wartości.

Redakcja PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej chce ułatwić jednostkom prawidłowe wypełnianie tego obowiązku.

Już dziś mogą Państwo przesyłać do nas pytania związane z rejestrem umów – mailem pod adresem rejestr.umow@infor.pl.

Pytania i odpowiedzi zostaną uwzględnione w przygotowywanym przez naszego eksperta PORADNIKU. Będziemy też występować do resortu finansów o wyjaśnienia kwestii wątpliwych czy kontrowersyjnych.

eprasa.pl 3eef68bf02

Hubert Grzyb
adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykładał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych

Fakturowanie
w jednostkach po najnowszych zmianach

Wstęp

Praca z fakturami to codzienność księgowego. Wystawienie faktury w sposób prawidłowy wymaga nie tylko dobrej znajomości zasad VAT, ale także umiejętności precyzyjnego odzwierciedlenia w jej treści przebiegu zdarzenia gospodarczego, które dokumentuje. Wzorcowo wystawiona faktura niczym soczewka skupia w swej treści całokształt najistotniejszych aspektów, dzięki którym transakcja zostanie prawidłowo rozliczona na gruncie podatkowym i właściwie ujęta w ewidencji księgowej.

Zasady fakturowania od lat podlegają licznym zmianom, jednak **od 1 lutego 2026 r. nastąpiła w tym obszarze największa rewolucja.** Obligatoryjne stosowanie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) sprawia, że organy podatkowe będą dokładnie weryfikować już nie tylko ewidencje, lecz także same faktury. Dlatego szczególnie istotne jest ich wystawianie w pełnej zgodności z przepisami, ponieważ błędy w fakturze mogą być zidentyfikowane szybko i automatycznie. W praktyce oznacza to zasadniczą zmianę podejścia do fakturowania – faktura przestaje być wyłącznie dokumentem księgowym, a staje się elementem systemu informatycznego administracji skarbowej. Księgowy musi więc na bieżąco kontrolować poprawność danych formalnych i merytorycznych, a także dobrze znać zasady działania KSeF.

W Poradniku zostały omówione **zasady prawidłowego fakturowania.** Uwzględnione są przy tym **najnowsze zmiany przepisów oraz aktualna praktyka organów i sądów**. Całość omawianych zagadnień jest przedstawiona z punktu widzenia specyfiki działalności jednostek sektora finansów publicznych.

eprasa.pl 3eef68bf02

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- kiedy jednostka ma obowiązek wystawić fakturę, a kiedy nie musi,
- jaki wpływ na fakturowanie ma specyfika działalności jednostek sektora finansów publicznych,
- kiedy istnieje obowiązek wystawienia faktury, a kiedy można wystawić notę księgową,
- jaka jest relacja faktur i rachunków w kontekście KSeF,
- w jakich terminach należy wystawić faktury i jakie są tu wyjątki,
- jakie dobre praktyki w obszarze fakturowania warto wprowadzić w związku z KSeF,
- kto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w związku z wystawianiem faktur.

W Poradniku **omówiono poszczególne rodzaje faktur:** faktury sprzedaży dla podatników i osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, faktury zaliczkowe, faktury rozliczeniowe, faktury korygujące, duplikaty, dokumenty niebędące fakturami, ale uznane za faktury, faktury pro forma. W Poradniku wskazano:

- w jaki sposób określać datę wystawienia faktur w KSeF i datę otrzymania,
- jak od 2026 r. postępować z paragonami fiskalnymi – fakturami uproszczonymi oraz fakturami wystawionymi przy użyciu kasy fiskalnej,
- w jaki sposób po uchyleniu not korygujących należy poprawiać drobne błędy na fakturach.

W Poradniku omówione są też praktyczne **aspekty związane z refakturowaniem** typowych dla jednostek zdarzeń gospodarczych:

- kiedy powstaje obowiązek podatkowy przy refakturowaniu,
- jaka data sprzedaży powinna być na refakturze,
- jaki jest termin wystawienia refaktury,
- jaka stawka jest właściwa przy refakturowaniu.

Ponadto omówiono **obowiązki jednostek wynikające ze zmian w JPK_VAT** w kontekście wystawiania faktur w KSeF, w tym obowiązek podania numeru KSeF czy **nowych znaczników (BFK, OFF, DI)**.

W Poradniku przedstawiono **liczne przykłady z praktyki (łącznie ponad 50)**.

Dopełnieniem Poradnika jest **Ściąga księgowego** z przykładowymi klauzulami do zastosowania w umowach lub aneksach zawieranych w związku z wejściem w życie obowiązkowego KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

1. Podstawowe zasady regulujące fakturowanie

Z perspektywy księgowego faktura to podstawowy dokument księgowy, z którym ma do czynienia na co dzień. Prawidłowe wystawienie faktury, a następnie poprawne jej ujęcie w księgach i rejestrze VAT, jest niezbędne do rzetelnego dokumentowania i rozliczania operacji finansowych. Po najnowszych zmianach obowiązujących od 1 lutego 2026 r., polegających na obowiązkowym stosowaniu Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), faktury będą systemowo wykorzystywane do zautomatyzowanej weryfikacji poprawności rozliczania podatków. Oznacza to, że popełnione błędy będą mogły być zidentyfikowane jeszcze łatwiej i szybciej. **Faktura w KSeF to nie tylko dokument – to narzędzie automatycznej kontroli.** Z tych powodów jeszcze bardziej istotne jest posiadanie aktualnej wiedzy na temat fakturowania.

Gdzie zatem szukać fundamentów regulujących fakturowanie? Jakie przepisy należy znać, aby sprawnie wywiązywać się z obowiązków i minimalizować ryzyko popełnienia błędów?

1.1. Przepisy regulujące wystawianie faktur

Podstawowe uregulowania prawne dotyczące fakturowania są określone w:

- art. 106a–108 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT),
- rozporządzeniu Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (dalej: rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur).

Od 1 lutego 2026 r. obowiązują dodatkowe przepisy, które uzupełniają te podstawowe regulacje o techniczne aspekty wystawiania faktur przy użyciu KSeF. Są to **dwa nowe rozporządzenia** Ministra Finansów i Gospodarki:

- z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (dalej: rozporządzenie w sprawie korzystania z KSeF),
- z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (dalej: rozporządzenie wyłączające faktury z KSeF).

Tabela 1. Zasady fakturowania ze wskazaniem źródła prawa

Ustawa o VAT	Rozporządzenia
Kiedy istnieje obowiązek wystawienia faktury, a kiedy nie? – art. 106b	Które faktury nie muszą być wystawiane przy użyciu KSeF? – § 2 rozporządzenia wyłączającego faktury z KSeF
Kiedy istnieje obowiązek wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF, a kiedy nie? – art. 106ga	Zasady oznaczania faktur kodami QR – § 9 rozporządzenia w sprawie korzystania z KSeF
Obowiązkowe elementy faktury – art. 106e	Elementy faktury uproszczonej dokumentującej wybrane rodzaje sprzedaży zwolnionej od podatku – § 3 pkt 1 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur

eprasa.pl 3eef68bf02

Ustawa o VAT	Rozporządzenia
Faktury zaliczkowe – art. 106f	Elementy faktury uproszczonej dokumentującej świadczenie usług finansowych i ubezpieczeniowych – § 3 pkt 2 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur
Faktury korygujące – art. 106j	Elementy faktury uproszczonej dokumentującej sprzedaż zwolnioną od podatku na podstawie art. 113 ustawy o VAT – § 3 pkt 3 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur
Terminy wystawiania faktur – art. 106i	Dokumenty niebędące fakturami uznane za faktury – § 3 pkt 4 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur
Zasady wystawiania i otrzymywania faktur w KSeF – art. 106gb, art. 106na	
Zasady wystawiania faktur poza KSeF i ich otrzymywania – art. 106gc	
Duplikaty faktur wystawionych poza KSeF oraz zasady obowiązujące dla faktur wystawionych przy użyciu KSeF – art. 106l	
Zasady wystawiania i otrzymywania faktur w przypadku braku możliwości korzystania z KSeF (awarie KSeF) – art. 106nda, 106nf, 106nh	

1.2. Faktura jako odwzorowanie zdarzenia gospodarczego

Faktura powinna odzwierciedlać zdarzenie gospodarcze, które dokumentuje. Oznacza to, że **należy ją wystawić zgodnie z przebiegiem transakcji, którą dokumentuje**.

Prawidłowo wystawiona faktura powinna pozwolić na ustalenie najistotniejszych elementów stanu faktycznego. W szczególności: kto był stroną transakcji, co było jej przedmiotem, kiedy została wykonana usługa (dostawa towarów), ile podatku zapłacić od tej transakcji. Innymi słowy, **to nie treść faktury powinna kreować przebieg transakcji, lecz transakcja powinna kreować treść faktury**.

PRZYKŁAD 1

Umowa najmu przewiduje, że jednostce należy się miesięczny czynsz płatny na podstawie faktury wystawianej z góry do 5 dnia danego miesiąca. Faktura została wystawiona 5 stycznia 2026 r.

Data wystawienia na fakturze: 5 stycznia 2026 r.

Data sprzedaży na fakturze: 5 stycznia 2026 r.

eprasa.pl 3eef68bf02

Faktura nie została wystawiona prawidłowo. Faktura sugeruje, że usługa została wykonana 5 stycznia 2026 r. Nie odzwierciedla to faktycznego przebiegu transakcji w zakresie momentu wykonania usługi.

Prawidłowo faktura powinna wskazywać datę sprzedaży odpowiadającą rzeczywistemu momentowi wykonania usługi, czyli w tym przypadku datę obowiązującą zgodnie z umową, a nie datę jej wystawienia.

Typowy **przebieg transakcji gospodarczej** wykonywanej przez jednostkę można sprowadzić do następujących elementów:

- negocjacje i zawarcie umowy,
- wykonanie przedmiotu transakcji,
- wystawienie faktury,
- otrzymanie płatności,
- zaksięgowanie i rozliczenie podatkowe.

Jak widać, zanim dojdzie do wystawienia faktury, mają miejsce kluczowe dla treści faktury **etapy transakcji**. Faktura nie powinna być wystawiana w oderwaniu od tych zdarzeń. Będą one mieć decydujące znaczenie z punktu widzenia:

- obowiązku wystawienia faktury lub braku tego obowiązku,
- obowiązku wystawienia faktury przy użyciu KSeF,
- treści faktury, w tym adnotacji na fakturze,
- daty wykonania usługi lub daty dostawy towarów,
- momentu powstania obowiązku podatkowego,
- terminu wystawienia faktury,
- kwoty podatku,
- terminu płatności.

Tak jak protokół odbioru zawiera najistotniejsze informacje o zrealizowanej transakcji, tak faktura powinna zawierać najistotniejsze informacje na temat wykonanej usługi lub dokonanej dostawy towarów. Z tego punktu widzenia **faktura powinna być wystawiana zgodnie z zawartą umową.**

WAŻNE W razie sprzeczności umowy z fakturą pierwszeństwo mają zapisy umowy.

PRZYKŁAD 2

Najemca wynegocjował w umowie zawartej z jednostką termin płatności wynoszący 21 dni od dnia wystawienia faktury. Jednostka stosuje standardowo termin płatności wynoszący 14 dni od dnia wystawienia faktury. Pracownik jednostki

eprasa.pl 3eef68bf02

zasugerował się standardowo stosowanym terminem płatności i dla tego najemcy także wystawił fakturę z 14-dniowym terminem płatności.

Faktura jest niezgodna z treścią umowy i wolą stron. Nie ma możliwości naliczania odsetek od upływu terminu płatności wynikającego z faktury. Mimo tak wystawionej faktury obowiązujący termin płatności wynosi 21 dni od daty wystawienia faktury.

Faktura powinna zawsze odzwierciedlać warunki określone w umowie – w tym termin płatności – tak aby treść dokumentu odpowiadała rzeczywistej woli stron.

1.3. Kiedy faktura, a kiedy nota księgowa

Fakturę można wystawić **tylko wtedy, gdy spełnione są określone warunki** – dotyczą one statusu jednostki jako podatnika VAT oraz charakteru wykonywanej czynności.

Jednostka musi działać w charakterze podatnika VAT, a faktura może dokumentować wyłącznie odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług. Nie każda czynność jednostki wymaga wystawienia faktury.

WAŻNE Jednostka wystawia fakturę, gdy:
- dokonuje odpłatnego świadczenia usług lub odpłatnej dostawy towarów oraz
- występuje przy wykonywaniu ww. czynności w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Jeśli jednostka nie świadczy usługi ani nie dokonuje dostawy towaru, nie wystawia faktury. Prawidłowym dokumentem będzie wówczas dokument nieregulowany przez ustawę o VAT, np. **nota księgowa**.

Dostawa towarów to przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Kiedy towar podlega sprzedaży, to na kupującego przechodzi prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. Oznacza to, że doszło do dostawy towarów.

Większe wątpliwości istnieją w przypadku świadczenia usług. Przez **świadczenie usług** rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT).

Na pierwszy rzut oka można odnieść wrażenie, że jeśli dana transakcja nie stanowi dostawy towarów, to stanowi świadczenie usług. Zasadniczo należy się z tym zgodzić. Natomiast istotne jest bliższe przyjrzenie się definicji świadczenia usług.

Usługa na gruncie VAT wymaga istnienia **dwóch elementów:**

1) zobowiązania między stronami (podstawy prawnej świadczenia) oraz
2) wymiany wzajemnych świadczeń.

Zobowiązanie między stronami tworzy się na podstawie zawartej umowy. Nie ma znaczenia, czy umowa ma formę pisemną lub czy została utrwalona w inny sposób.

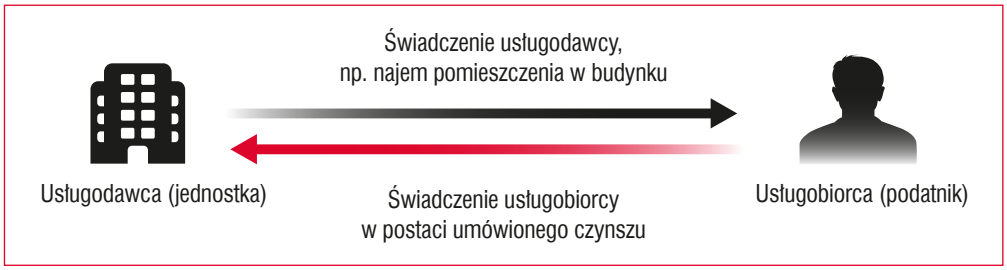
eprasa.pl 3eef68bf02

Decydujące jest to, czy ustalono przedmiot świadczenia usługodawcy oraz świadczenie wzajemne usługobiorcy. Umowa wyraża zgodną wolę stron.

Bez zgodnej woli stron nie jest możliwe zawarcie umowy. Tym samym nie ma podstawy prawnej świadczenia usług.

Dla zaistnienia usługi wymagane jest również to, aby obie strony wzajemnie wymieniły się świadczeniami, do których się zobowiązały. W ten sposób obie strony osiągną korzyść, która przyświecała im przy zawieraniu umowy. Innymi słowy, **usługa zaistnieje wtedy, gdy strumień świadczenia popłynie od usługodawcy do usługobiorcy**. Świadczenie to będzie wynikać z zawartej umowy, np. oddanie nieruchomości do korzystania przy usłudze najmu. **W zamian zaś od usługobiorcy do usługodawcy popłynie strumień świadczenia, do którego zobowiązał się usługobiorca**. Najczęściej będzie to wynagrodzenie pieniężne.

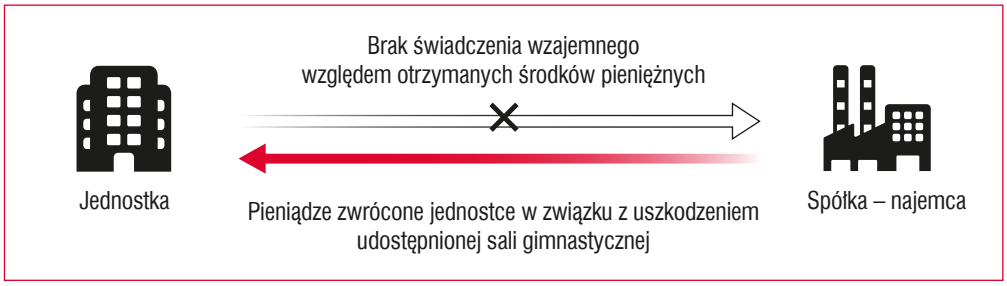
Schemat 1. Elementy wymagane do wystąpienia usługi



W podanym **schemacie 1** strony wymieniają się świadczeniami wzajemnymi. Świadczenie usługodawcy to oddanie do korzystania pomieszczenia w budynku. Z tego świadczenia korzysta usługobiorca. Temu świadczeniu odpowiada świadczenie wzajemne usługobiorcy. Jest nim zapłata czynszu (wynagrodzenia). Obie strony odnoszą korzyści, które stały u podstaw zawarcia umowy. Jest to klasyczny przykład odpłatnie świadczonej usługi opodatkowanej VAT. Czynność taka powinna być zatem udokumentowana fakturą, ponieważ usługobiorca jest podatnikiem.

W praktyce jednak może mieć miejsce sytuacja, gdy jednostka otrzymuje środki pieniężne, lecz nie towarzyszy temu świadczenie wzajemne spełniane przez jednostkę na rzecz wykonawcy.

Schemat 2. Brak świadczenia wzajemnego



eprasa.pl 3eef68bf02

PRZYKŁAD 3

Jednostka wynajmuje salę gimnastyczną zainteresowanym podmiotom. Salę gimnastyczną wynajęła spółka w celu umożliwienia swoim pracownikom gry w piłkę nożną. Jednostka zidentyfikowała uszkodzenie parkietu. Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego okazało się, że parkiet został uszkodzony przez pracowników spółki, która wynajmuje salę gimnastyczną. Straty oszacowano na 5000 zł. W wyniku uzgodnień między jednostką a najemcą ustalono, że najemca pokryje straty. Najemca zapłaci jednostce umówioną kwotę, przy czym pracownik jednostki zastanawia się, jaki dokument powinien wystawić dla spółki.

W tym przypadku nie mamy do czynienia ze świadczeniem usługi przez jednostkę. Nie dochodzi do wymiany wzajemnych świadczeń między stronami. Nie należy wystawiać faktury. Jednostka powinna wystawić notę księgową.

Mimo że jednostka otrzymuje środki pieniężne, nie towarzyszy temu świadczenie wzajemne spełniane przez jednostkę na rzecz najemcy. Jednocześnie jednostka nie uzyskuje żadnej korzyści, ponieważ otrzymane środki służą naprawieniu szkody w jej majątku. Szkoda ta powstała na skutek uszkodzenia parkietu w sali gimnastycznej.

W sytuacjach gdy jednostka otrzymuje środki pieniężne wyłącznie na pokrycie szkody, bez świadczenia wzajemnego, dokumentuje się je notą księgową, a nie fakturą.

PRZYKŁAD 4

Najemca zawarł z gminą umowę najmu nieruchomości na czas określony. Okres obowiązywania umowy upłynął. Najemca nie złożył wniosku o zawarcie kolejnej umowy, mimo to nadal korzystał z nieruchomości. Gmina nie wyraża zgody na dalszy najem. Podejmuje jednoznaczne działania w celu uzyskania zwrotu nieruchomości. Żąda jednocześnie wynagrodzenia za korzystanie z nieruchomości za czas po zakończeniu umowy.

W tym przypadku nie istnieje stosunek prawny między gminą a byłym najemcą. Nie dochodzi zatem do świadczenia usługi. Gmina nie wyraża zgody na dalsze korzystanie z nieruchomości.

Wynagrodzenie stanowi naprawienie szkody wyrządzonej gminie. Nie należy wystawiać faktury.

Otrzymanie wynagrodzenia za korzystanie z nieruchomości po zakończeniu umowy nie stanowi sprzedaży usług, więc dokumentowanie powinno odbyć się notą księgową, nie fakturą.

Zaprezentowany **przykład 4** dotyczy zagadnienia, do którego należy podchodzić bardzo ostrożnie. Sposób udokumentowania należności wobec najemcy za bezumowne korzystanie (faktura/nota) zależy od indywidualnych cech konkretnego przypadku i stanu faktycznego. **Niewyraźna jest granica między usługą najmu bez pisemnej umowy, która powinna być udokumentowana fakturą, a bezumownym korzystaniem**

eprasa.pl 3eef68bf02

z nieruchomości, które nie podlega VAT i powinno być dokumentowane notą księgową. Kluczowe będzie zachowanie jednostki po upływie okresu obowiązywania umowy. Wyraźne zamanifestowanie braku zgody, wyrażające się skierowanym do posiadacza bezwarunkowym żądaniem zwrotu nieruchomości, wskazuje na to, że nie dochodzi do świadczenia usługi. Samo tylko żądanie zapłaty wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z nieruchomości czy pozew o zapłatę takiego wynagrodzenia mogą być niewystarczające. Brak wyraźnego „nacisku" konkretnie na zwrot nieruchomości może zostać oceniony, że doszło do usługi najmu, nawet jeśli nie była zawarta pisemna umowa (patrz też wyrok NSA z 9 lutego 2024 r., sygn. akt I FSK 694/20). Jednostka powinna zadbać o dokumentację potwierdzającą jej stanowisko względem najemcy.

W przypadku bezumownego korzystania z nieruchomości należy ocenić sytuację indywidualnie i dokumentować działania jednostki notą księgową, nie fakturą VAT.

PRZYKŁAD 5

Powiat powziął informację, że na nieruchomościach będących jego własnością składowane są materiały budowlane oraz odpady wielkogabarytowe. Niezwłocznie więc wystosował pismo do przedsiębiorcy o przywrócenie stanu zgodnego z prawem poprzez usunięcie wszystkich ruchomości znajdujących się na nieruchomościach oraz o zapłatę za bezumowne korzystanie z nieruchomości. Oprócz tego pisma powiat nie wykonał innych czynności w celu zakończenia bezumownego korzystania, w tym nie wystąpił na drogę sądową. Stan wykorzystywania nieruchomości trwał blisko rok. Ostatecznie przedsiębiorca usunął naruszenie i zabrał z nieruchomości składowane rzeczy.

W tym przypadku istnieje wysokie ryzyko, że działania powiatu są niewystarczające do uznania, że nie doszło do świadczenia usługi. Jedno pismo, które zostało wystosowane do przedsiębiorcy, bez innych, bardziej konkretnych i bezpośrednich działań zmierzających do odzyskania nieruchomości, wskazuje, że powiat tolerował stan korzystania z nieruchomości. W ten sposób, mimo braku pisemnej umowy, doszło do odpłatnego świadczenia usług (zob. też interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 grudnia 2025 r., znak: 0112-KDIL1-1.4012.720.2025.2.EK).

W opisanej sytuacji brak zdecydowanych działań powiatu w celu natychmiastowego przywrócenia nieruchomości do stanu zgodnego z prawem powoduje, że korzystanie przedsiębiorcy może zostać uznane za odpłatne świadczenie usług i wymaga udokumentowania fakturą VAT.

1.4. Jednostka sektora finansów publicznych jako podatnik VAT

Obowiązek wystawienia faktury przez jednostkę sektora finansów publicznych (w tym jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe) **powstaje wyłącznie wtedy, gdy jednostka, dokonując danej czynności, występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług**.

eprasa.pl 3eef68bf02

Jednostki sektora finansów publicznych na gruncie VAT mogą występować zarówno jako podatnicy, jak i podmioty niebędące podatnikami. **Nie uznaje się za podatnika** organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 ustawy o VAT).

Realizowanie przez jednostki zadań własnych, dla których zostały one powołane, co do zasady nie podlega opodatkowaniu VAT. W takich przypadkach jednostki te nie występują jako podatnicy. W związku z wykonywanymi czynnościami nie będą zatem wystawiane faktury.

Natomiast w zakresie aktywności, w której występuje konkurencja z podmiotami z sektora prywatnego, zasadniczo jednostki sektora finansów publicznych są uznawane za podatników. Typowym przykładem jest sprzedaż nieruchomości przez JST. W takich sytuacjach jednostki te występują jako podatnicy. Oznacza to, że w związku z wykonywanymi czynnościami muszą wystawiać faktury.

Rozgraniczenie, kiedy jednostka występuje w charakterze podatnika VAT, a kiedy nie, jest jednym z najtrudniejszych zagadnień VAT w sektorze finansów publicznych. Przy ocenie tego zagadnienia należy wziąć pod uwagę kilka kluczowych okoliczności (zob. **ramka**).

Okoliczności wskazujące, czy jednostka występuje w charakterze podatnika VAT

1. Czy aktywność jednostki ma charakter regularny (powtarzalny), czy też działania jednostki są incydentalne, często spowodowane realizacją określonych programów?
2. Czy ma miejsce ponoszenie rynkowych kosztów na rzecz dostawców (podwykonawców) świadczeń, przy jednoczesnym otrzymaniu od nabywcy zwrotu jedynie niewielkiej części kosztów?
3. Czy jednostka ponosi ryzyko strat bez perspektywy zysku, co nie odpowiada podejściu, jakie przyjąłby przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą, tj. czy warunki realizacji danego świadczenia odbiegają od warunków, na jakich byłoby ono realizowane przez podmioty gospodarcze?

Uwzględnienie okoliczności podanych w **ramce** pozwala właściwie ocenić, czy jednostka w danym przypadku występuje w charakterze podatnika VAT, co jest kluczowe dla prawidłowego stosowania przepisów o fakturowaniu i opodatkowaniu.

1.5. Fakturowanie a centralizacja VAT

W odniesieniu do działalności JST istotne jest to, że **JST oraz jej jednostki organizacyjne (jednostki budżetowe: szkoła, przedszkole, żłobek, ośrodek pomocy społecznej oraz samorządowy zakład budżetowy) na potrzeby VAT są uznawane za jednego podatnika VAT**. Tym samym tworzą one tzw. podatników VAT scentralizowanych. Od 1 stycznia 2017 r. te podmioty nie mają możliwości odrębnego rozliczania się

eprasa.pl 3eef68bf02

na potrzeby VAT. Wynika to z art. 3 ust. 1 ustawy z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego. Wpływa to na sposób wystawiania faktur.

WAŻNE Dostawa towarów oraz świadczenie usługi jako czynności opodatkowane VAT wymagają istnienia dwóch stron transakcji.

Skoro dostawa towarów zakłada przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, muszą istnieć dwa podmioty, tak aby prawo to mogło przejść z jednego podmiotu (dostawcy) na drugi (nabywcę). Podobnie jest w zakresie świadczenia usług. Nie ma możliwości świadczenia usługi samemu sobie. Musi istnieć usługobiorca zdolny odebrać świadczenie usługodawcy.

Z tego punktu widzenia **dostawa towarów oraz świadczenie usług wykonywane między JST a jej jednostką organizacyjną nie powinny być dokumentowane fakturą**. Podobnie czynności między różnymi jednostkami organizacyjnymi tej samej JST. Czynności te należy uznać za wykonywane w obrębie aktywności jednego podatnika. **W takich przypadkach nie należy wystawiać faktury. Należy wystawić inny dokument, np. notę księgową.**

Natomiast **dostawa towarów oraz świadczenie usług między dwiema JST powinny być dokumentowane fakturą na zasadach ogólnych**. Mamy do czynienia z dwoma osobnymi podatnikami.

Centralizacja VAT w JST spowodowała wypracowanie sposobu wystawiania faktur dla JST, w których faktura zawiera nazwę, adres i NIP JST, a w odniesieniu do danych jednostki organizacyjnej będącej odbiorcą zawarte są: nazwa i adres, bez numeru NIP jednostki organizacyjnej. Utrzymanie tego sposobu wystawiania faktur dla JST po wejściu w życie KSeF grozi stanem, w którym faktura dla konkretnej jednostki organizacyjnej JST, np. dla szkoły, widoczna będzie dla wszystkich jednostek organizacyjnych JST. Wynika to ze sposobu funkcjonowania KSeF jako systemu teleinformatycznego, który faktury dla poszczególnych nabywców „sortuje" po numerze NIP nabywcy. Rozdzielenie faktur na dalszym etapie już w obrębie struktury organizacyjnej podatnika, spoczywa na tym podatniku.

W celu uniknięcia dezorganizacji w odbiorze faktur ustrukturyzowanych **na fakturach dla JST – obok numeru NIP JST – powinien znajdować się numer NIP jednostki organizacyjnej.**

W przypadku jednostek organizacyjnych JST nieposiadających odrębnego NIP **możliwe jest utworzenie w KSeF identyfikatora wewnętrznego (tzw. ID_Wew)** i posłużenie się nim na fakturze zamiast NIP jednostki organizacyjnej. Tylko w taki sposób JST osiągnie stan, w którym faktura będzie dostępna wyłącznie dla właściwej jednostki organizacyjnej. Jest to niezmiernie ważny aspekt, który JST powinny niezwłocznie wdrożyć

eprasa.pl 3eef68bf02

w relacjach z dostawcami towarów i usług. Nie jest to sprawa sprowadzająca się tylko do zawarcia aneksu do umowy. Wymaga także od dostawcy modyfikacji w systemie do fakturowania, co może utrudniać uzyskanie efektu oczekiwanego przez JST. Więcej informacji o tym zagadnieniu znajduje się w pkt 4 Poradnika.

Co do zasady w KSeF wszystkie faktury wystawione na rzecz JST będą przypisane do jednego zbioru według NIP JST. Mimo że na potrzeby VAT jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe działają w imieniu JST i posługują się wspólnym NIP przypisanym do JST, to w rozumieniu ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych są odrębnymi jednostkami organizacyjnymi, które są zobowiązane do prowadzenia osobnych ksiąg na potrzeby rachunkowe.

1.6. Faktury a rachunki w kontekście KSeF

Wystawianie faktur jest regulowane ustawą o VAT oraz rozporządzeniem w sprawie wystawiania faktur. W przypadku rachunków podstawę prawną stanowi art. 87 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: Ordynacja podatkowa). Natomiast szczegółowe wymagania co do treści rachunku wynikają z rozporządzenia Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.

Generalnie fakturę trzeba wystawić w przypadku sprzedaży opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, dokonywanej na rzecz podatnika. **Sprzedaż zwolniona od podatku nie musi być dokumentowana fakturą**. Nawet jeśli następuje **na rzecz podatnika**. Wynika to z art. 106b ust. 2 ustawy o VAT. Oznacza to, że jednostka, która korzysta ze zwolnienia podmiotowego z art. 113 ustawy o VAT, nie musi wystawiać faktur. To samo dotyczy jednostki, która jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny, ale dokonuje sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT lub na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień. **Nie musi być fakturowana także sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej** (art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Takie brzmienie przepisów nakazuje postawić pytanie, **czy jednostka dokonująca sprzedaży zwolnionej może, w miejsce faktury, wystawić rachunek?** Efektem takiego postępowania byłby brak obowiązku posłużenia się KSeF przy dokumentowaniu tej sprzedaży, ponieważ przy użyciu KSeF wystawia się tylko faktury. Rachunki nie są wystawiane w KSeF.

Niestety organy podatkowe interpretują przepisy niejednolicie, co nie ułatwia decyzji podatnikom. W interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS z 27 października 2025 r. (znak: 0112-KDIL1-3.4012.657.2025.2.MR) za prawidłowe uznano stanowisko podatnika, który w miejsce faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną od podatku chciał wystawiać rachunki. Dyrektor KIS potwierdził, że **podatnik może wystawiać rachunki i nie musi wówczas wystawiać faktur przy użyciu KSeF**.

eprasa.pl 3eef68bf02

Z drugiej strony w piśmie z 26 stycznia 2026 r., stanowiącym odpowiedź resortu finansów na pytanie Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Minister Finansów i Gospodarki wyraził stanowisko, że **jeśli podatnik dokonujący sprzedaży zwolnionej od podatku wystawia dokument do tej sprzedaży, to powinna to być faktura.**

W ocenie autora trzeba wziąć pod uwagę, że jakkolwiek wystawianie rachunków w celu uniknięcia wystawiania faktur w KSeF na pierwszy rzut oka wydaje się rozwiązaniem godnym uwagi, to należy je dobrze przemyśleć. Nawet jeśli zgodne z przepisami jest wystawianie rachunków zamiast faktur do sprzedaży zwolnionej od podatku, to zdecydowanie taki krok może spotkać się z oporem odbiorców. Opór ten może wynikać z rozprzestrzeniania się przeciwnej interpretacji przepisów, jaką zaprezentowano w piśmie Ministra Finansów i Gospodarki z 26 stycznia 2026 r. oraz z przestawienia się odbiorców na odbieranie faktur przez KSeF, przez co rachunki wystawiane poza KSeF mogą być kwestionowane. W praktyce oznacza to, że długofalowo więcej korzyści może przynieść wystawianie faktur przy użyciu KSeF, nawet jeśli początkowo będzie to wymagało dostosowania się do nowej rzeczywistości.

WAŻNE Istnieją wątpliwości, czy sprzedaż zwolniona od podatku na rzecz podatnika może być dokumentowana rachunkiem. Rozwiązaniem optymalnym w obecnym stanie jest wystawianie faktur do takiej sprzedaży.

Zastosowanie rozwiązania polegającego na wystawianiu rachunków zamiast faktur nie wpłynie na odbiór faktur zakupu. **Mimo wystawiania rachunków jednostka ma obowiązek korzystać z KSeF w celu odbioru faktur zakupowych**.

WAŻNE Nawet jeśli jednostka nie wystawiałaby faktur w KSeF, ma obowiązek odbierać faktury zakupu przy użyciu KSeF.

Dla pełnego obrazu konieczne jest dodanie, że **gdy mimo wystawienia rachunku nabywca zażąda wystawienia faktury w wyznaczonym terminie, jednostka będzie musiała ją wystawić**. Gdy żądanie wystawienia faktury będzie pochodzić **od podatnika, jednostka będzie musiała wystawić fakturę ustrukturyzowaną przy użyciu KSeF**. Gdy żądanie wystawienia faktury będzie pochodzić **od konsumenta, jednostka będzie musiała wystawić fakturę, ale będzie to mogła być faktura poza KSeF**. Faktur na rzecz konsumentów nie ma obowiązku przesyłać do KSeF.

PRZYKŁAD 6

Jednostka wykonała usługę zwolnioną od podatku na rzecz podatnika oraz konsumenta. Sprzedaż została udokumentowana rachunkami. Obaj nabywcy zażądali w terminie wystawienia faktury. Czy jednostka musi wystawić fakturę przy użyciu KSeF?

Faktura dla podatnika musi być wystawiona przy użyciu KSeF. Faktura dla konsumenta nie musi (ale może) być wystawiona poza KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

Wystawienie rachunków nie jest zatem rozwiązaniem, które definitywnie pozwoli uniknąć wystawiania faktur przy użyciu KSeF.

Sprawdź:

1. *Czy faktura odzwierciedla faktyczny przebieg zdarzenia gospodarczego, które dokumentuje?*
2. *Czy faktura jest zgodna z warunkami zawartej umowy?*
3. *Czy jednostka występuje w transakcji w charakterze podatnika VAT?*
4. *Czy jednostka dokonuje odpłatnej dostawy towarów lub odpłatnego świadczenia usług?*
5. *W sytuacji gdy jednostka nie świadczy usługi ani nie dokonuje dostawy towaru – czy zamiast faktury wystawiła odpowiedni dokument, np. notę księgową?*
6. *Czy czynności między jednostką a jej własnymi jednostkami organizacyjnymi są dokumentowane fakturą czy innym dokumentem (np. notą)?*
7. *Czy dostawa towarów lub świadczenie usług między dwiema różnymi JST są dokumentowane fakturą na zasadach ogólnych?*
8. *Czy JST zadbała, żeby faktury zakupu – obok numeru NIP JST – zawierały w węźle Podmiot3 numer NIP jednostki organizacyjnej lub identyfikator wewnętrzny jednostki organizacyjnej?*
9. *Czy wystawianie rachunków do sprzedaży zwolnionej od podatku zamiast faktur będzie rozwiązaniem korzystnym dla jednostki?*
10. *Czy jednostka odbiera faktury zakupu przez KSeF, nawet jeśli wystawia własne rachunki?*
11. *Czy w przypadku żądania nabywcy wystawienia faktury po wystawieniu rachunku faktura została wystawiona i przesłana do KSeF, jeśli jest taki obowiązek wynikający ze statusu nabywcy?*

2. Rodzaje faktur

Przepisy o VAT wyróżniają **kilka rodzajów faktur, które różnią się nie tylko nazwą, lecz przede wszystkim momentem wystawienia, zakresem danych oraz funkcją, jaką pełnią w rozliczeniach, w tym podatkowych.**

W KSeF wzór faktury ustrukturyzowanej FA(3) zawiera obowiązkowe pole **„RodzajFaktury”**, w którym zawarta jest informacja o rodzaju wystawianej faktury. Mimo że nie ma obowiązku tytułowania faktur „faktura VAT”, „faktura zaliczkowa” czy „faktura korygująca”, system jednoznacznie rozpozna, z jakim rodzajem dokumentu ma do czynienia. Nie zwalnia to jednak wystawcy z obowiązku prawidłowego wyboru rodzaju faktury na etapie jej wystawiania.

2.1. Faktura sprzedaży

Co do zasady fakturę należy wystawić przy sprzedaży na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

Sprzedaż w rozumieniu ustawy o VAT to odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, odpłatna dostawa towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów oraz eksport towarów. W praktyce chodzi zatem o faktury dokumentujące czynności

eprasa.pl 3eef68bf02

opodatkowane VAT według którejś ze stawek VAT (23%, 8%, 5% lub 0%), a także o faktury dokumentujące sprzedaż zwolnioną od podatku.

Fakturę należy wystawić także wtedy, gdy **na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem realizowana jest usługa lub dostawa towarów, dla których miejscem świadczenia jest terytorium UE lub terytorium kraju trzeciego**. Chodzi tu o tzw. faktury NP, dokumentujące czynności niepodlegające opodatkowaniu VAT w Polsce.

Z tego obowiązku wynika, że przy **sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej co do zasady nie ma obowiązku wystawienia faktury**, chyba że nabywca zażąda jej wystawienia w ustawowym terminie.

Nie ma również obowiązku wystawienia faktury w przypadku sprzedaży zwolnionej od VAT (art. 106b ust. 2 ustawy o VAT). Mimo braku takiego obowiązku dopuszczalne jest jednak dokumentowanie sprzedaży zwolnionej fakturą.

WAŻNE Fakt, że nie ma obowiązku wystawienia faktury, nie oznacza, że jej wystawienie jest niedopuszczalne.

Jeżeli sprzedaż zwolniona od podatku lub sprzedaż na rzecz osoby fizycznej **nie byłaby udokumentowana fakturą, fakturę należy wystawić na żądanie nabywcy**. Termin na zgłoszenie żądania **wynosi trzy miesiące, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę** (art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Żądanie może zostać zgłoszone w dowolnej formie.

O tym, czy należy wystawić fakturę sprzedaży, decydują status nabywcy, charakter czynności oraz ewentualne żądanie nabywcy zgłoszone w ustawowym terminie.

Faktura sprzedaży w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) powinna zawierać **oznaczenie „VAT".**

2.2. Faktura zaliczkowa

Obowiązek wystawienia faktury zaliczkowej istnieje w przypadku **otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi lub przed dostawą towarów** na rzecz innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem (art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT).

Począwszy od 1 września 2023 r. można skorzystać z **uproszczenia** polegającego na tym, że pomimo otrzymania całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi lub przed dostawą towarów **nie ma obowiązku wystawienia faktury zaliczkowej, jeśli zapłata miała miejsce w tym samym miesiącu, w którym wykonano czynność, na poczet której wpłynęła zaliczka** (art. 106b ust. 1a ustawy o VAT).

WAŻNE Dopuszczalne jest pominięcie wystawienia faktury zaliczkowej i wystawienie od razu faktury dokumentującej sprzedaż, jeśli do wykonania usługi lub dostawy towarów doszło w tym samym miesiącu, w którym otrzymano zaliczkę. Istnieją od tego wyjątki.

eprasa.pl 3eef68bf02

PRZYKŁAD 7

Jednostka dokonała dwóch dostaw towarów na rzecz podatników. Pierwsza dostawa towarów miała miejsce 27 lutego 2026 r., natomiast druga – 2 marca 2026 r. Na obie dostawy jednostka 25 lutego 2026 r. otrzymała zaliczki.

W odniesieniu do pierwszej dostawy jednostka nie musi wystawiać faktury zaliczkowej. Zapłata i dostawa towarów miały miejsce w tym samym miesiącu.

W odniesieniu do drugiej dostawy nie można skorzystać z uproszczenia i należy wystawić fakturę zaliczkową.

W razie skorzystania z uproszczenia do niewystawienia faktury zaliczkowej podatnik po dokonaniu dostawy towarów lub po wykonaniu usługi wystawia fakturę dokumentującą sprzedaż. Na takiej fakturze w odniesieniu do „daty sprzedaży" **podatnik ma obowiązek zawrzeć zarówno datę wykonania usługi (dostawy towarów), jak i datę otrzymania zaliczki, jeżeli taka data różni się od daty wystawienia faktury** (art. 106e ust. 1a ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 8

Jednostka 25 lutego 2026 r. otrzymała zapłatę na poczet sprzedaży towarów na rzecz podatników. Dostawa miała miejsce 26 lutego 2026 r. Faktura została wystawiona 27 lutego 2026 r. Jednostka korzysta z uproszczenia i nie wystawiła faktury zaliczkowej.

Na fakturze wystawianej po sprzedaży (27 lutego 2026 r.) jednostka ma obowiązek zawrzeć datę sprzedaży – 26 lutego 2026 r., oraz datę otrzymania całości lub części zapłaty – 25 lutego 2026 r.

Nie można skorzystać z uprawnienia do niewystawienia faktury zaliczkowej w przypadku faktur, dla których terminy wystawienia faktury określone są w art. 106i ust. 3–8 ustawy o VAT.

Faktura zaliczkowa w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) **powinna zawierać oznaczenie „ZAL".**

Prawidłowo wystawiona faktura zaliczkowa powinna zawierać odwołanie się do zamówienia lub umowy. Niewłaściwe jest wystawienie faktury zaliczkowej opiewającej jedynie na kwotę zaliczki z opisem „zaliczka". Przepisy – konkretnie art. 106f ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT – wymagają podania szczegółowych danych zamówienia, tj.:

- nazwy (rodzaju) towaru lub usługi,
- ilości zamówionych towarów,
- wartości zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku,
- stawki podatku,
- kwoty podatku,
- wartości zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

eprasa.pl 3eef68bf02

We wzorze faktury ustrukturyzowanej FA(3) powyższe dane dotyczące zamówienia należy zawrzeć w węźle „Fa” → „Zamowienie”.

W przypadku gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę zaliczkową, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, **ostatnia faktura zaliczkowa powinna zawierać numery KSeF poprzednich faktur, a w przypadku gdyby była to faktura zaliczkowa wystawiona poza KSeF – numery poprzednich faktur zaliczkowych**.

Mimo otrzymania całości lub części zapłaty na poczet dostawy towarów lub świadczenia usług **nie wystawia się faktury zaliczkowej w przypadku czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT** (np. najem, media, usługi telekomunikacyjne, ochrona, stała obsługa prawna i biurowa), **oraz w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.**

2.3. Faktura rozliczeniowa

Jeśli **faktura zaliczkowa nie obejmuje całej zapłaty**, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę VAT pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Jest to tzw. **faktura rozliczeniowa**. **Faktura rozliczeniowa powinna również zawierać numery KSeF wystawionych faktur zaliczkowych, a w przypadku faktur zaliczkowych wystawianych poza KSeF – numery tych faktur** (art. 106f ust. 3 ustawy o VAT).

W przypadku gdy **wystawiono więcej niż jedną fakturę zaliczkową**, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur zaliczkowych powinna zawierać również numery KSeF poprzednich faktur lub numery faktur, gdyby uprzednie faktury zaliczkowe były wystawione poza KSeF (art. 106f ust. 4 ustawy o VAT).

Jeżeli faktura zaliczkowa (faktury zaliczkowe) **obejmuje całą zapłatę, nie ma obowiązku wystawiania „zerowej” faktury rozliczeniowej** (art. 106f ust. 3 ustawy o VAT). Wystawienie takiej faktury jest jednak dopuszczalne i nie stanowi błędu.

Faktura rozliczeniowa w polu „RodzajFaktury” wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) **powinna zawierać oznaczenie „ROZ”.**

Z broszury informacyjnej dotyczącej struktury logicznej FA(3), wydanej przez Ministerstwo Finansów, wynika, że faktura wystawiana po sprzedaży, kiedy podatnik skorzystał z uproszczenia do niewystawiania faktury zaliczkowej, w polu „RodzajFaktury” wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) powinna zawierać oznaczenie „ROZ”, a nie „VAT”.

PRZYKŁAD 9

Jednostka 25 lutego 2026 r. otrzymała zapłatę na poczet sprzedaży towarów na rzecz podatników. Dostawa miała miejsce 26 lutego 2026 r. Jednostka korzysta z uproszczenia i nie wystawia faktury zaliczkowej. Po sprzedaży, 27 lutego 2026 r. została wystawiona faktura dokumentująca sprzedaż.

eprasa.pl 3eef68bf02

Faktura wystawiana 27 lutego 2026 r. w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) powinna zawierać oznaczenie „ROZ", a nie „VAT".

W KSeF należy ujmować faktury rozliczeniowe wystawione po 1 lutego 2026 r. (1 kwietnia 2026 r.) w odniesieniu do faktur zaliczkowych wystawionych wcześniej poza KSeF (przed tymi datami).

2.4. Faktura korygująca

Faktury korygujące powinny być wystawiane wyłącznie w przypadkach przewidzianych w art. 106j ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem **fakturę korygującą należy wystawić, gdy po wystawieniu faktury:**

- podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu zaliczki,
- stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

Jeśli faktura korygująca nie zawiera błędu, a treść pozycji, która jest na fakturze, ulega zmianie po wystawieniu faktury, nie jest to podstawa do wystawienia faktury korygującej.

PRZYKŁAD 10

Jednostka wystawiła fakturę z terminem płatności 14 dni od dnia wystawienia zgodnie z umową. Nabywca przed upływem terminu płatności poprosił o wydłużenie terminu do 30 dni. Jednostka porozumiała się z nabywcą i wydłużyła termin. Nabywca zażądał wystawienia faktury korygującej dotyczącej terminu płatności.

Jednostka nie ma obowiązku wystawiać korekty. Faktura korygująca nie zawiera błędu. Termin płatności został zmieniony po wystawieniu faktury korygującej. Nie zaszła żadna okoliczność uzasadniająca wystawienie faktury korygującej.

Faktura korygująca powinna zawierać dane podane w **ramce**.

Co powinna zawierać faktura korygująca?

1. Datę wystawienia faktury korygującej.
2. Numer kolejny faktury korygującej.
3. Datę wystawienia faktury korygowanej.
4. Numer KSeF faktury korygowanej, jeśli faktura korygowana została wystawiona w KSeF.
5. Numer faktury korygowanej.
6. Imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy.
7. NIP podatnika.

eprasa.pl 3eef68bf02

8. NIP nabywcy będącego podatnikiem.
9. Nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą.
10. 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.
11. W przypadkach innych niż wpływające na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Od 1 stycznia 2022 r. **faktura korygująca nie musi zawierać** wyrazów „FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyrazu „KOREKTA". Natomiast faktura korygująca może zawierać te wyrazy (art. 106j ust. 2a pkt 1 ustawy o VAT). Ponadto faktura korygująca może, ale nie musi, zawierać przyczyny korekty. Faktura korygująca nie musi zawierać daty wykonania usługi (dostawy towarów) zawartej na fakturze korygowanej.

W przypadku gdy **pomyłka** na fakturze wystawionej przy użyciu KSeF **dotyczy numeru NIP nabywcy,** jedyną możliwością postępowania jest **wystawienie faktury korygującej „do zera" i ponowne wystawienie faktury na poprawnego nabywcę**.

Faktura korygująca wystawiona do faktury:

- sprzedaży w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) **powinna zawierać oznaczenie „KOR",**
- zaliczkowej w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) **powinna zawierać oznaczenie „KOR_ZAL",**
- rozliczeniowej w polu „RodzajFaktury" wzoru faktury ustrukturyzowanej FA(3) **powinna zawierać oznaczenie „KOR_ROZ".**

2.5. Noty korygujące

Począwszy od 1 lutego 2026 r. uchylono przepis art. 106k ustawy o VAT regulujący wystawianie not korygujących. Oznacza to, że od tej daty **nie można już wystawiać not korygujących. Noty korygujące nie mogą być wystawiane także do faktur, które zostały wystawione poza KSeF.** Dotyczy to zatem także faktur na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

WAŻNE Od 1 lutego 2026 r. nie wystawia się not korygujących. Jedyny sposób poprawienia błędu na fakturze to wystawienie faktury korygującej.

Z przepisów przejściowych wprowadzających zmiany od 1 lutego 2026 r. wynika, że jeśli nota korygująca została wystawiona przed 1 lutego 2026 r., a została zaakceptowana po tej dacie, to taka nota korygująca skutecznie koryguje treść faktury (art. 15 ust. 1 ustawy z 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; dalej: ustawa o KSeF 2.0).

eprasa.pl 3eef68bf02

Uchylenie not korygujących nie spowoduje, że znikną pomyłki na fakturach w pozycjach, które do tej pory można było poprawiać notami korygującymi. W przypadku gdy **NIP nabywcy będzie poprawny, ale błąd będzie dotyczył nazwy lub adresu nabywcy, możliwe jest wystawienie faktury korygującej tylko na te błędne dane**. Taką fakturę z pewnością uda się wystawić „ręcznie" z poziomu Aplikacji Podatnika KSeF. Trudniej może być wystawić taką fakturę korygującą z programu do fakturowania, ponieważ program musi mieć funkcjonalność wystawienia korekty na sam tylko adres lub nazwę. Jak wystawić taką fakturę?

Taka faktura korygująca powinna zawierać „standardowe" dane z faktury korygowanej, tj. datę wystawienia i numer faktury korygowanej, a jeśli występuje – to także numer KSeF faktury korygowanej, numery NIP podatnika i nabywcy. W odniesieniu do błędnych pozycji – nazwy lub adresu – skoro faktura korygująca ma zawierać poprawną treść korygowanych pozycji, to poprawna nazwa/adres nabywcy powinny znaleźć się we wzorze struktury logicznej FA(3) w polu przeznaczonym dla nabywcy – „Podmiot2".

Faktura korygująca – zgodnie z art. 106j ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy o VAT – powinna też zawierać dane nabywcy w brzmieniu zawartym na fakturze korygowanej (w tym przypadku błędne). Na te błędne dane nabywcy we wzorze struktury logicznej FA(3) przygotowane jest pole „Podmiot2K".

Wystawiając taką fakturę korygującą nie ma konieczności korygowania, ani nawet wymieniania na fakturze korygującej nazwy towaru (usługi) oraz danych cenowych. Faktura korygująca na błędny adres/nazwę będzie przypominać zatem notę korygującą, tyle że wystawianą przez podatnika, a nie nabywcę.

Wydaje się zatem, że gdy program do fakturowania nie pozwoli wystawić takiej korekty, warto sięgnąć do Aplikacji Podatnika KSeF i wystawić fakturę korygującą na samą nazwę i/lub adres. Zwłaszcza że zakres korekty obejmujący tylko nazwę i/lub adres nie będzie wymagał korekty JPK_VAT, a będzie czynił zadość żądaniu nabywcy, który otrzymał od podatnika błędną fakturę.

2.6. Duplikaty faktur

W związku z wejściem w życie KSeF od 1 lutego 2026 r. zmieniły się zasady wystawiania duplikatów faktur, jednak instytucja duplikatu nie została zlikwidowana. Duplikaty nadal mogą być wystawiane, przy czym dotychczasowe zasady dotyczą wyłącznie faktur wystawionych w formie papierowej.

W konsekwencji, gdy po 1 lutego 2026 r. **faktura w formie papierowej ulegnie zniszczeniu albo zaginie, podatnik na wniosek nabywcy ponownie wystawia tę fakturę**, zgodnie z danymi zawartymi na fakturze będącej w posiadaniu podatnika. **Taka faktura musi zawierać datę wystawienia.** Ponadto **może (ale nie musi) zawierać wyraz „DUPLIKAT"** (art. 106l ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT).

Faktura wystawiona przed 1 lutego 2026 r., do której duplikat będzie wystawiany po tej dacie, **nie może być wystawiona przy użyciu KSeF** (art. 16 ustawy o KSeF 2.0).

eprasa.pl 3eef68bf02

Zmianie uległy natomiast zasady wystawiania faktur elektronicznych, tj. takich, które zostały wystawione i otrzymane w dowolnym formacie elektronicznym, np. faktura w formacie pdf przesłana na e-mail.

W przypadku gdy po 1 lutego 2026 r. faktura elektroniczna ulegnie zniszczeniu albo zaginie, podatnik na wniosek nabywcy **udostępnia ponownie tę fakturę** (art. 106l ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT). W poprzednim stanie prawnym w takim przypadku **podatnik ponownie wystawiał fakturę**. Obecnie zatem podatnik, będąc cały czas w posiadaniu faktury elektronicznej, jedynie ponownie musi udostępnić ją nabywcy. Przez ponowne udostępnienie należy rozumieć przykładowo ponowne przesłanie pocztą elektroniczną tego samego egzemplarza faktury, który został udostępniony uprzednio z historyczną datą wystawienia. **Taka ponownie udostępniona faktura nie powinna zawierać wyrazu „DUPLIKAT”** (art. 106l ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT).

WAŻNE Od 1 lutego 2026 r. duplikat można wystawić jedynie do faktury w formie papierowej. Natomiast w odniesieniu do faktury elektronicznej wystawionej poza KSeF, gdy taka faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie, podatnik na wniosek nabywcy udostępnia mu ponownie tę wcześniej wystawioną fakturę, która nie powinna zawierać wyrazów „DUPLIKAT”.

W odniesieniu do faktur wystawionych przy użyciu KSeF nie ma możliwości wystawienia jej duplikatu. Nawet gdyby nabywca będący podatnikiem krajowym zawnioskował o ponowne udostępnienie faktury, podatnik nie ma takiego obowiązku. Taki nabywca ma dostęp do tej faktury w KSeF.

Natomiast gdyby jednostka wystawiła przy użyciu KSeF fakturę dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej, to na wniosek tego nabywcy jednostka ponownie musi udostępnić fakturę, przy czym ta faktura powinna być oznaczona kodem QR (art. 106l ust. 1 ustawy o VAT).

WAŻNE Od 1 lutego 2026 r. faktura wystawiona przy użyciu KSeF nie musi być w ogóle udostępniana nabywcy będącemu podatnikiem krajowym. Przepisy nie przewidują również wystawiania dla krajowego podatnika duplikatu faktury wystawionej w KSeF.

2.7. Faktury uproszczone i faktury z kasy rejestrującej

Faktury uproszczone, jak również faktury wystawione przy zastosowaniu kasy rejestrującej, są obecnie powszechnie wystawiane i pozwalają w sprawny i szybki sposób prawidłowo udokumentować sprzedaż także dla podatnika. Czy i jak zmieniły się zasady wystawiania oraz posługiwania się tymi fakturami po wejściu w życie KSeF?

Paragon fiskalny wystawiony na kwotę należności ogółem nieprzekraczającą 450 zł, zawierający numer NIP nabywcy, stanowi fakturę. Jest to tzw. faktura uproszczona. **Takie paragony fiskalne do 31 grudnia 2026 r. zachowują status faktury uproszczonej** (art. 145n ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).

eprasa.pl 3eef68bf02

WAŻNE Do 31 grudnia 2026 r. paragony fiskalne wystawione na kwotę należności ogółem nieprzekraczającą 450 zł, zawierające numer NIP nabywcy, nadal stanowią faktury uproszczone. Jednostki mogą pobierać faktury uproszczone podczas zakupów.

Oznacza to, że w 2026 r. nie ma obowiązku rezygnowania z wystawiania faktur uproszczonych. Sprzedaż do 450 zł może być udokumentowana paragonem fiskalnym z NIP nabywcy, bez wysyłania faktury do KSeF. Jednostki mogą pobierać faktury uproszczone podczas zakupów.

Dopiero od 1 stycznia 2027 r. paragon fiskalny wystawiony na kwotę należności ogółem nieprzekraczającą 450 zł, zawierający numer NIP, przestanie być fakturą. Od 2027 r. przy drobnych zakupach konieczne będzie zatem zażądanie faktury do pobranego paragonu zawierającego NIP jednostki. Ewentualnie rozwiązaniem jest zażądanie przed sprzedażą „pełnej" faktury, czyli takiej jak przy zakupach za ponad 450 zł.

Podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą do 31 grudnia 2026 r. wystawiać faktury przy zastosowaniu kas rejestrujących. Oznacza to, że w 2026 r. jednostki posiadające kasy rejestrujące mogą przy ich zastosowaniu wystawiać faktury. **Wobec takiej faktury nie ma obowiązku wystawienia jej przy użyciu KSeF. Jednostki mogą pobierać faktury uproszczone podczas zakupów.** Od 2027 r. przy zastosowaniu kasy rejestrującej będzie możliwe wystawienie jedynie paragonu fiskalnego. Nie będzie można wystawić w ten sposób faktury.

2.8. Dokumenty niebędące fakturami, ale uznane za faktury

Niektóre dokumenty, choć nie stanowią faktur, w świetle przepisów uznawane są za faktury.

Fakturą, zgodnie z § 3 pkt 4 rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur, będzie **dokument dotyczący przejazdu** autostradą płatną lub na dowolną odległość, wystawiany w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami.

Aby można było uznać ww. dokumenty za faktury, powinny zawierać:

- numer i datę wystawienia,
- imię i nazwisko lub nazwę podatnika,
- numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby VAT,
- informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi,
- kwotę podatku,
- kwotę należności ogółem.

eprasa.pl 3eef68bf02

Dokument dotyczący usługi przejazdu płatną autostradą będzie fakturą, mimo że nie zawiera żadnych danych identyfikujących nabywcę usługi.

WAŻNE Przepisy pozwalają uznać za fakturę bilet jednorazowy, gdy dokumentuje przejazd na dowolną odległość.

Wprowadzenie obowiązkowego KSeF nie zmienia opisanych zasad. Także po 1 lutego 2026 r. te dokumenty nadal są fakturami, mimo że nie są wystawiane w postaci faktury ustrukturyzowanej.

2.9. Faktura pro forma

Ustawa o VAT ani przepisy wykonawcze do tej ustawy nie regulują kwestii wystawiania dokumentów nazywanych fakturami pro forma. Znaczenie faktury pro forma w obrocie gospodarczym sprowadza się do oferty handlowej, funkcji informacyjnej lub wezwania do zapłaty.

WAŻNE Faktury pro forma nie wystawia się przy użyciu KSeF. Zasady posługiwania się fakturami pro forma po 1 lutego 2026 r. pozostają takie same.

Ponieważ faktura pro forma nie potwierdza sprzedaży (dostawy towarów lub wykonania usługi) ani otrzymania zaliczki (w momencie jej wystawienia), nie jest fakturą w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT. Dokument ten nie wywołuje żadnych skutków na gruncie VAT. Nawet w przypadku wystawienia dokumentu zawierającego wszystkie elementy wymagane dla faktury nie będzie fakturą w rozumieniu ustawy o VAT, jeśli został oznaczony zwrotem „pro forma". Tym samym faktura pro forma, na podstawie której przykładowo jednostka opłaciła prenumeratę lub udział pracownika w szkoleniu, nie będzie dawała prawa do odliczenia VAT. Konieczne jest otrzymanie faktury zaliczkowej lub faktury dokumentującej nabyty towar lub usługę.

Wprowadzenie obowiązkowego KSeF od 2026 r. **nie zmienia sposobu stosowania faktur pro forma**. Podatnicy nadal mogą je wystawiać w dowolnej formie – najczęściej jako plik PDF przesyłany e-mailem lub jako dokument papierowy. Faktury pro forma **nie trafiają do KSeF**, a ich przekazanie kontrahentowi odbywa się wyłącznie tradycyjnymi kanałami, takimi jak e-mail, poczta lub portal klienta.

W realiach obowiązkowego KSeF szczególnym zagrożeniem jest omyłkowe wprowadzenie do systemu dokumentu wystawionego jako faktura pro forma. KSeF nie ma odrębnego wzoru czy znacznika dla faktury pro forma. Przekazanie takiego dokumentu do KSeF powoduje, że traci on swój wyłącznie informacyjny charakter i może zostać uznany za fakturę, mimo że nie taki był zamiar wystawcy. KSeF służy wyłącznie do wystawiania faktur dokumentujących faktycznie zaistniałe zdarzenia gospodarcze. Dokumenty pełniące funkcję oferty, informacji handlowej lub wezwania do zapłaty (faktury pro forma) nie powinny być w żadnym przypadku przesyłane do KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

2.10. Faktura wewnętrzna

Obecnie ustawa o VAT nie posługuje się pojęciem faktury wewnętrznej. Nie oznacza to jednak, że istnieje zakaz wystawiania takich dokumentów. Przy czym faktur wewnętrznych nie wystawia się przy użyciu KSeF.

WAŻNE Nie ma zakazu wystawiania faktur wewnętrznych. Faktur wewnętrznych nie wystawia się przy użyciu KSeF.

Nadal możliwe jest wystawianie dokumentów dotyczących czynności podlegających opodatkowaniu VAT, co do których przepisy nie wymagają wystawienia faktury ani paragonu fiskalnego. W praktyce sytuacje, w których wystawiane są faktury wewnętrzne, dotyczą:

- sprzedaży na rzecz pracowników, która nie jest dokumentowana za pomocą paragonów fiskalnych ani faktur,
- nieodpłatnego przekazania towarów lub nieodpłatnego świadczenia usług, od których istnieje obowiązek naliczenia VAT należnego,
- zwróconych dotacji, subwencji i opłat o podobnym charakterze.

Dopuszczalne jest wystawienie jednej zbiorczej faktury wewnętrznej dotyczącej przykładowo całej sprzedaży na rzecz pracowników, jaka miała miejsce w trakcie miesiąca. W takim przypadku ujęcie kwot podstawy opodatkowania oraz VAT należnego w JPK_VAT odbywa się jednym zapisem na podstawie takiej zbiorczej faktury wewnętrznej.

W JPK_VAT istnieje obowiązek oznaczenia symbolem „WEW" zapisów, których podstawą są dokumenty wewnętrzne, w tym faktury wewnętrzne. Począwszy od JPK_VAT za luty 2026 r. takie czynności są dodatkowo oznaczane symbolem „DI". Oznaczenie to występuje zarówno w zakresie VAT należnego, np. nieodpłatne przekazania, jak i w zakresie VAT naliczonego, np. roczna korekta podatku naliczonego dotycząca faktycznego wskaźnika proporcji/preproporcji.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka prawidłowo wystawia faktury sprzedaży w celu udokumentowania czynności podlegającej opodatkowaniu VAT?*
   Fakturę należy wystawić, gdy nabywcą jest inny podatnik. Gdy nabywcą jest konsument, nie ma obowiązku wystawiania faktury. Nie ma również obowiązku wystawienia faktury przy sprzedaży zwolnionej od podatku.
2. *Czy jednostka wystawia fakturę zaliczkową w związku z otrzymaniem całości lub części zapłaty przed wykonaniem usługi lub przed dostawą towarów? Czy jednostka pamięta, że po wykonaniu dostawy towarów lub świadczenia usługi należy wystawić fakturę rozliczeniową?*
3. *Czy jednostka wystawia fakturę korygującą, gdy zmianie uległy okoliczności wskazane na fakturze wystawionej uprzednio? Czy na fakturze korygowanej podawane są wybrane dane zawarte na fakturze korygującej?*
4. *Czy od 1 lutego 2026 r. jednostka każdą pomyłkę poprawia wyłącznie fakturą korygującą?*
   Po wprowadzeniu obowiązkowego stosowania KSeF nie można wystawiać not korygujących.

eprasa.pl 3eef68bf02

5. *Czy od 1 lutego 2026 r. jednostka stosuje zmienione zasady wystawiania duplikatów faktur?*
   Duplikat wystawia się jedynie, gdy ulegnie zniszczeniu lub zaginie faktura w formie papierowej. Duplikatu nie wystawia się w KSeF, gdy ulegnie zniszczeniu lub zaginie faktura elektroniczna wystawiona poza KSeF – na wniosek nabywcy tę fakturę udostępnia się ponownie, bez wyrazu „DUPLIKAT". Do faktur wystawionych przy użyciu KSeF nie można wystawić duplikatu, a w odniesieniu do nabywców krajowych nawet nie ma obowiązku ponownego udostępnienia faktur tym nabywcom.
6. *Czy jednostka honoruje dokument za przejazd autostradą płatną lub bilety jednorazowe za przejazd pociągiem lub autobusem, mimo że są to dokumenty niebędące fakturami, ale są uznawane za faktury?*
7. *Czy jednostka prawidłowo postępuje z fakturami pro forma?*
   Faktury pro forma nie są dowodami księgowymi dającymi prawo do odliczenia VAT. Pozostają dokumentem informacyjnym lub wezwaniem do zapłaty. Nie stanowią dowodu księgowego i nie wymagają przesyłania do KSeF.
8. *Czy jednostka stosuje faktury uproszczone?*
   Do 31 grudnia 2026 r. paragony fiskalne wystawione na kwotę należności ogółem nieprzekraczającą 450 zł, zawierające numer NIP nabywcy, nadal stanowią faktury uproszczone. W 2026 r. jednostki posiadające kasy rejestrującej mogą przy ich zastosowaniu wystawiać faktury. Takiej faktury nie wystawia się przy użyciu KSeF. Zarówno paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone, jak i faktury wystawione poza KSeF przy zastosowaniu kasy rejestrującej jednostki mogą w 2026 r. pobierać podczas zakupów i ewidencjonować na zasadach równych fakturom odebranym z KSeF.
9. *Czy jednostka prawidłowo postępuje z fakturami wewnętrznymi?*
   Faktury wewnętrzne nie są wysyłane do KSeF, a ich wystawianie nadal jest dozwolone. Ponadto faktury wewnętrzne, począwszy od pliku JPK_VAT za luty 2026 r., należy oznaczać nie tylko znacznikiem „WEW", ale także „DI".

3. Terminy wystawiania faktur

Przepisy o VAT nie przewidują jednego uniwersalnego terminu na wystawienie faktury dla wszystkich rodzajów faktur. Obowiązuje zasada ogólna określająca podstawowy termin wystawienia faktury, ale w ustawie przewidziano także **odrębne terminy dla wybranych rodzajów czynności i faktur**. Dlatego przy ustalaniu terminu wystawienia faktury zawsze należy sprawdzić, czy dana sytuacja nie podlega szczególnym regulacjom. W jakich zatem terminach należy wystawiać poszczególne rodzaje faktur?

3.1. Zasada ogólna wystawiania faktur i wyjątki od zasady

Zgodnie z zasadą ogólną **fakturę należy wystawić nie później niż do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę** (art. 106i ust. 1 ustawy o VAT). Ustawa przewiduje jednak **cztery wyjątki**, w których termin wystawienia faktury został określony odmiennie.

eprasa.pl 3eef68bf02

Wyjątek 1

Dotyczy usług budowlanych i budowlano-montażowych na rzecz podatnika. Fakturę w tym przypadku należy wystawić **najpóźniej w ciągu 30 dni** liczonych od dnia wykonania usługi (art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 11

Jednostka nabyła usługę budowlaną, która została wykonana 23 marca 2026 r.

Wykonawca powinien wystawić fakturę dla jednostki nie później niż do 22 kwietnia 2026 r., tj. nie później niż 30 dni od dnia wykonania usługi.

Wyjątek 2

Dotyczy dostawy książek drukowanych oraz dostawy drukowanych: gazet, czasopism i magazynów na rzecz podatnika. W tym przypadku fakturę wystawia się **nie później niż 60 dnia** liczonego od dnia dokonania dostawy tych towarów (art. 106i ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT). Jeśli umowa między stronami przewidywałaby rozliczenie zwrotu wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120 dnia od pierwszego dnia wydania towarów (art. 106i ust. 4 ustawy o VAT).

Wyjątek 3

Dotyczy usługi drukowania książek, gazet, czasopism i magazynów na rzecz podatnika. W tym przypadku fakturę wystawia się **nie później niż 90 dnia** liczonego od dnia wykonania usługi (art. 106i ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT).

Wyjątek 4

Dotyczy następujących czynności:

- dostaw energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego,
- tzw. usług komunalnych, tj. wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT (m.in. dostarczanie wody i odbiór ścieków),
- usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze,
- usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia,
- usług stałej obsługi prawnej i biurowej,
- usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.

W podanych przypadkach fakturę należy wystawić najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności (art. 106i ust. 3 pkt 4 ustawy o VAT). Nie ma znaczenia, czy ww. czynności wykonywane są na rzecz podatnika czy na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. W obu przypadkach należy stosować podany termin wystawienia faktury.

WAŻNE Termin wystawienia faktury za najem i media zależy od daty płatności określonej w umowie zawartej z drugą stroną transakcji.

eprasa.pl 3eef68bf02

Dla ustalenia terminu, do którego należy wystawić fakturę, istotne znaczenie mają **zapisy umowne** określające terminy płatności.

PRZYKŁAD 12

Jednostka zawarła dwie umowy najmu. Z pierwszej umowy wynika, że czynsz jest płatny z góry do 20 dnia każdego miesiąca. Z drugiej umowy wynika, że czynsz jest płatny w terminie 14 dni od dnia wystawienia faktury. W wyniku niedopatrzenia obie faktury dotyczące marca 2026 r. zostały wystawione 7 kwietnia 2026 r.

W zakresie pierwszej umowy najmu faktura została wystawiona niezgodnie z przepisami (za późno). Termin na jej wystawienie minął z chwilą upływu terminu płatności, czyli 20 marca 2026 r.

Odnośnie do drugiej umowy faktura została wystawiona prawidłowo (w ustalonym terminie). Skoro dla upływu terminu płatności wymagane było wystawienie faktury, nie ma możliwości wystawienia faktury przed upływem terminu na jej wystawienie.

Faktura powinna być wystawiona w terminie wynikającym z umowy – nie wcześniej, niż jest to wymagane, i nie później niż w dniu upływu określonego terminu płatności.

3.2. Termin wystawienia faktury zaliczkowej

Fakturę zaliczkową **wystawia się nie później niż 15 dnia miesiąca** następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy (art. 106i ust. 2 ustawy o VAT).

Fakturę zaliczkową można wystawić na 60 dni przed otrzymaniem zaliczki (art. 106i ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT). Przy czym samo jej wystawienie nie spowoduje obowiązku ujęcia faktury w JPK_VAT. Taki obowiązek powstanie dopiero w związku z otrzymaniem zaliczki.

Wystawienie faktury zaliczkowej, do której nie wpłynęła zaliczka (nawet przez 60 dni od jej wystawienia), nie spowoduje obowiązku zapłaty VAT wykazanego na fakturze w ramach reżimu art. 108 ustawy o VAT. Stanowisko organów podatkowych na temat tego zagadnienia w ostatnim czasie stało się korzystniejsze dla podatników. Potwierdza to np. zmiana dokonana przez Szefa KAS interpretacji indywidualnej z 23 lipca 2025 r. (znak: DOP7.8101.28.2025.FMLM).

3.3. Termin wystawienia faktury korygującej

Przepisy nie przewidują terminów na wystawienie faktur korygujących. Należy przyjąć, że fakturę korygującą **wystawia się niezwłocznie po stwierdzeniu okoliczności, od zaistnienia której przepisy wymagają wystawienia faktury korygującej**.

Swego rodzaju „terminem granicznym" na wystawienie faktury korygującej jest upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Po tym terminie nie ma możliwości wystawienia faktury korygującej.

eprasa.pl 3eef68bf02

3.4. Faktura przed sprzedażą

Można wystawić fakturę dotyczącą dostawy towarów lub świadczenia usług przed tymi czynnościami. Można to zrobić **na 60 dni przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi**.

Przepisy pozwalają **wystawić fakturę jeszcze wcześniej niż 60 dni przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi.** Taka możliwość jest ograniczona do usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT), dostaw towarów rozliczanych w okresach rozliczeniowych (art. 19a ust. 4 ustawy o VAT) oraz czynności wymienionych w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (np. najem, dzierżawa, media, usługi telekomunikacyjne, ochrona, dozór, przechowywanie mienia, stała obsługa prawna i biurowa), **jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy**.

PRZYKŁAD 13

Jednostka wynajmuje nieruchomość na rzecz podatnika. Najem jest rozliczany w miesięcznych okresach rozliczeniowych. Nabywca we wrześniu poprosił jednostkę o wystawienie faktur za miesiące najmu pozostałe do końca roku. Czy jednostka ma prawo wystawić faktury w ten sposób?

Tak, wystawienie we wrześniu faktury dotyczącej najmu za grudzień jest dopuszczalne i zgodne z przepisami, mimo że nastąpiłoby to wcześniej niż 60 dni przed wykonaniem usługi. Faktura musi jednak zawierać informację na temat okresu rozliczeniowego, jakiego dotyczy.

3.5. Termin wystawienia faktury na żądanie

W przypadku, w którym jednostka nie wystawiłaby faktury, ale nabywca zgłosił żądanie wystawienia faktury, termin jej wystawienia zależy od momentu zgłoszenia żądania. Jeśli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone:

- **w tym samym miesiącu, w którym nastąpiła sprzedaż** – fakturę należy wystawić **do 15 dnia miesiąca** następującego po miesiącu dostawy towarów lub świadczenia usługi (art. 106i ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT),
- **po upływie miesiąca, w którym nastąpiła sprzedaż** – fakturę należy wystawić **nie później niż 15 dnia** od dnia zgłoszenia żądania (art. 106i ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT).

Termin na zgłoszenie żądania wystawienia faktury wynosi trzy miesiące, liczone od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę, a w odniesieniu do faktury zaliczkowej – licząc od końca miesiąca, w którym otrzymano zaliczkę (art. 106b ust. 3 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 14

Jednostka, w związku z wymianą dwóch laptopów, 14 marca 2026 r. sprzedała te dotychczas używane. Nabywcą było dwóch pracowników jednostki. Sprzedaż nie została udokumentowana fakturą. Jeden pracownik zgłosił

eprasa.pl 3eef68bf02

żądanie wystawienia faktury 31 marca 2026 r. Natomiast drugi pracownik zgłosił żądanie 29 czerwca 2026 r.

Obaj pracownicy zgłosili żądanie wystawienia faktury w terminie i jednostka ma obowiązek wystawić im faktury.

Faktura dla pierwszego pracownika powinna być wystawiona do 15 kwietnia 2026 r. Natomiast faktura dla drugiego pracownika powinna być wystawiona do 14 lipca 2026 r.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka terminowo wystawia faktury?*
   Zgodnie z zasadą ogólną fakturę wystawia się do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi. Od tej zasady istnieją cztery wyjątki. Dla jednostek istotny jest wyjątek dotyczący usług najmu oraz sprzedaży (odsprzedaży) mediów. Fakturę za te czynności wystawia się nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Fakturę zaliczkową wystawia się do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu otrzymania zaliczki. Przepisy nie przewidują terminów na wystawienie faktur korygujących. Faktury sprzedaży można wystawiać przed sprzedażą. Nie wcześniej niż 60 dni przed datą dostawy towarów lub datą wykonania usługi. Podobnie faktury zaliczkowe. Faktury sprzedaży w określonych przypadkach można wystawiać jeszcze wcześniej niż 60 dni przed datą dostawy towarów lub datą wykonania usługi. Na termin wystawienia faktury na żądanie ma wpływ moment, w którym nabywca zażądał wystawienia faktury.

4. Prawidłowa treść faktury – wybrane zagadnienia praktyczne

Obligatoryjne elementy, jakie powinna zawierać każda faktura, są wymienione w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT. Faktura powinna zawierać dane podane w **ramce.**

Co powinna zawierać faktura VAT?

1. Datę wystawienia.
2. Kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę.
3. Imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy.
4. NIP podatnika.
5. NIP nabywcy będącego podatnikiem.
6. Datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów albo wykonania usługi lub datę otrzymania zaliczki, jeśli taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury.
7. Nazwę (rodzaj) towaru lub usługi.
8. Miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług.
9. Cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty VAT (cenę jednostkową netto).

eprasa.pl 3eef68bf02

10. Kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu, z tytułu wcześniejszej zapłaty, jeśli nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto.
11. Wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty VAT (wartość sprzedaży netto).
12. Stawkę VAT.
13. Sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami VAT i sprzedaż zwolnioną z VAT.
14. Kwotę VAT od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek VAT.
15. Kwotę należności ogółem.

Obok obligatoryjnych danych ustawa o VAT wymaga niekiedy **umieszczenia na fakturze pewnych dodatkowych elementów, czyli adnotacji**. Nie ma obowiązku umieszczania ich na każdej fakturze. Obowiązek pojawi się wtedy, gdy faktura dokumentuje sprzedaż, dla której przepisy wymagają zawarcia dodatkowego elementu. Przykładem są wyrazy:

- „metoda kasowa" (art. 106e ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT),
- „mechanizm podzielonej płatności" (art. 106e ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT),
- podstawa prawna zwolnienia (art. 106e ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT).

Zawieranie adnotacji na fakturze ustrukturyzowanej wystawianej przy użyciu KSeF zasadniczo odbywa się poprzez umieszczenie wartości „1" w polu przeznaczonym dla danej adnotacji. W schemie FA(3) wartość „1" oznacza „TAK", a wartość „2" oznacza „NIE". Przykładowo informacja o adnotacji „mechanizm podzielonej płatności" zawarta jest w polu P_18A schemy FA(3). Jeśli w tym polu zostanie podana:

- wartość „1" – znaczy to, że na fakturze użyto adnotacji,
- wartość „2" – znaczy to, że na fakturze nie użyto adnotacji „mechanizm podzielonej płatności".

Adnotacje w schemie FA(3) są polami obowiązkowymi. Oznacza to, że na każdej fakturze musi być informacja o danej adnotacji udzielona w ww. sposób.

Nieco inaczej informuje się o adnotacji dotyczącej podstawy prawnej zwolnienia. Jeśli faktura nie dotyczy sprzedaży zwolnionej od podatku, wówczas należy zawrzeć wartość „1" w polu P_19N. W ten sposób potwierdza się, że nie występuje zwolnienie od podatku. Natomiast jeśli faktura dotyczy sprzedaży zwolnionej od podatku, trzeba wskazać wartość „1" w polu P_19, a następnie tekstowo podać podstawę prawną zwolnienia w polu P_19A.

4.1. Data wystawienia faktury

Każda faktura musi zawierać datę wystawienia. Data wystawienia faktury może mieć wpływ na moment powstania obowiązku podatkowego w VAT. Tak będzie m.in. w przypadku usług najmu czy refaktury mediów.

eprasa.pl 3eef68bf02

Wystawianie faktur przy użyciu KSeF może wywoływać wątpliwości, jak prawidłowo określić datę wystawienia faktury. Wynika to z tego, że przed wysłaniem faktury do KSeF trzeba przygotować plik XML zgodny ze schemą FA(3). W tym pliku należy uzupełnić pola składające się na treść faktury ustrukturyzowanej. Jednym z obowiązkowych pól schemy FA(3) jest pole „data wystawienia" (pole P_1). Co się stanie w przypadku, w którym faktura zostanie przesłana do KSeF następnego dnia względem daty umieszczonej w polu P_1?

Ustawa o KSeF 2.0 zmieniła istotnie sposób identyfikowania daty wystawienia faktury przesyłanej do KSeF. Jest to zmiana na lepsze.

Pozostawiono regulację obowiązującą od 1 stycznia 2022 r., kiedy wszedł w życie fakultatywny KSeF. **Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF** (art. 106na ust. 1 ustawy o VAT). Można uznać, że obecnie ten przepis stanowi zasadę ogólną dla ustalenia daty wystawienia faktury.

PRZYKŁAD 15

Jednostka objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych od 1 lutego 2026 r. za pomocą programu do wystawienia faktur wytworzyła 27 lutego 2026 r. (piątek) plik XML zgodny ze schemą FA(3), w którym w polu „data wystawienia" P_1 zawarto datę 27 lutego 2026 r. Faktura została przesłana do KSeF 27 lutego 2026 r. Jaka jest data wystawienia faktury?

Datą wystawienia faktury jest 27 lutego 2026 r., tj. dzień przesłania faktury do KSeF.

Natomiast ustawa o KSeF 2.0 wprowadziła **wyjątek** od ww. zasady ogólnej. **Zgodnie z nim zasady ogólnej nie stosuje się do faktur, które zostały przesłane do KSeF w dacie późniejszej niż data widniejąca w polu P_1**.

Fakturę przesłaną do KSeF w dacie późniejszej niż data widniejąca w polu P_1 należy uznać za fakturę wystawioną w trybie offline24 (art. 106nda ust. 16 ustawy o VAT). Tryb offline24 ma wówczas zastosowanie niezależnie od woli wystawcy faktury, tj. od tego, czy rzeczywiście chciał wystawić fakturę offline24, czy nie.

Za datę wystawienia faktury przesłanej do KSeF w dacie późniejszej niż data widniejąca w polu P_1 uznaje się datę wskazaną przez podatnika na tej fakturze widniejącą w polu P_1 (art. 106nda ust. 10 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 16

Jednostka objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych od 1 lutego 2026 r. za pomocą programu do wystawienia faktur wytworzyła 27 lutego 2026 r. (piątek) plik XML zgodny ze schemą FA(3), w którym w polu „data wystawienia" P_1 zawarto datę 27 lutego 2026 r. Faktury z powodu błędu w pliku XML nie udało się przesłać do KSeF 27 lutego 2026 r. Błąd w pliku XML usunięto 2 marca 2026 r., czyli następnego dnia roboczego, licząc od daty

eprasa.pl 3eef68bf02

wskazanej w polu P_1. Poprawiony plik XML został przesłany i przyjęty przez KSeF 2 marca 2026 r. Jaka jest data wystawienia faktury?

Datą wystawienia faktury jest 27 lutego 2026 r.

Z uwagi na to, że faktura została przesłana do KSeF w dacie późniejszej niż data wskazana w fakturze jako data wystawienia (P_1), za datę wystawienia faktury uznaje się datę z pola P_1.

Podobne zasady obowiązują w przypadkach wystawiania faktur w pozostałych trybach „awaryjnych", tj. w trybie niedostępności KSeF (art. 106nh ustawy o VAT) oraz w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF (art. 106nf ustawy o VAT). Istota tych trybów również sprowadza się do tego, że możliwe jest wystawienie faktury zawierającej datę wystawienia (dzień X) i przesłanie tej faktury do KSeF w dniu X + 1 lub później. W tych przypadkach datą wystawienia faktury **także będzie data wskazana przez podatnika na tej fakturze widniejąca w polu P_1** (art. 106nf ust. 9 oraz art. 106nh ust. 4 w zw. z art. 106nda ust. 10 ustawy o VAT).

WAŻNE Po zmianach od 1 lutego 2026 r. datą wystawienia faktury w każdym z możliwych trybów będzie – tak jak przed 1 lutego 2026 r. – data wskazana przez podatnika na fakturze, widniejąca w polu P_1 schemy FA(3). Bez znaczenia jest dzień przesłania tej faktury do KSeF.

Podsumowując, można w łatwy sposób zapamiętać regulację dotyczącą daty wystawienia faktury po wejściu w życie obligatoryjnego KSeF. **Może nią być – dokładnie tak jak przed 1 lutego 2026 r. – wyłącznie data widniejąca na fakturze w pozycji „data wystawienia" (P_1).** Nie ma znaczenia, czy faktura jest wystawiana jako ustrukturyzowana (online), czy jest wystawiana w którymś z trybów „awaryjnych", kiedy jej przesłanie do KSeF może nastąpić w dacie późniejszej niż data wystawienia z pola P_1.

Po uwzględnieniu skutków wyrażonych w art. 106ni ustawy o VAT dotyczącym kar pieniężnych podatnik ma w praktyce jeden dzień roboczy liczony od daty wystawienia wskazanej w polu P_1 na przesłanie faktury do KSeF. Jeśli podatnik zrobi to później, to od 2027 r. będzie na niego nałożona kara pieniężna.

PRZYKŁAD 17

Jednostka objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych od 1 lutego 2026 r. za pomocą programu do wystawiania faktur wytworzyła 27 lutego 2026 r. (piątek) plik XML zgodny ze schemą FA(3). W polu „data wystawienia" P_1 zawarto datę 27 lutego 2026 r. Faktury z powodu błędu w pliku XML nie udało się przesłać do KSeF 27 lutego 2026 r. Jednostka zorientowała się, że faktura nie została przesłana do KSeF, 3 marca 2026 r., czyli w drugim dniu roboczym, licząc od daty wystawienia z pola P_1. Wtedy usunięto błąd w pliku XML i poprawiony plik XML przesłano do KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

Faktura została przesłana do KSeF po terminie. Stanowi to naruszenie art. 106ni ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

W 2026 r. za takie naruszenie na jednostkę nie może zostać nałożona kara pieniężna. Natomiast według obecnego stanu prawnego, gdyby rzecz działa się w 2027 r., organ mógłby nałożyć na jednostkę karę pieniężną.

4.2. Numer faktury

Faktura powinna zawierać kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę. Wynika to z art. 106e ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT. Przepisy nie zmieniły się w tym obszarze w ostatnim czasie. Natomiast wystawianie faktur przy użyciu KSeF może wpłynąć na ryzyko naruszenia tego przepisu. Warto mieć tego świadomość i przeciwdziałać temu ryzyku.

Wskutek przepisów przewidujących kary pieniężne (art. 106ni ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT) **podatnik ma w praktyce jeden dzień roboczy od daty wystawienia faktury na przesłanie jej do KSeF**. Co się stanie, jeśli jednostka dopiero 3 kwietnia 2026 r. zorientuje się, że faktura z datą wystawienia 1 kwietnia 2026 r. nie została przesłana do KSeF?

Wysłanie tej faktury do KSeF 3 kwietnia 2026 r. będzie przesłaniem faktury po terminie, za co od 2027 r. grozi kara pieniężna. W tej sytuacji są **dwa rozwiązania.**

Rozwiązaniem alternatywnym jest **wystawienie nowej faktury z nowym numerem, z bieżącą datą wystawienia** (3 kwietnia). Wówczas plik XML, który miał być fakturą ustrukturyzowaną z datą 1 kwietnia 2026 r,. nie będzie dalej procedowany w KSeF. Można to porównać do anulowania faktury, która nie została wprowadzona do obrotu. Wskutek takiego postępowania w jednostce powstanie jednak luka w numeracji faktur.

Drugie rozwiązanie mogłoby polegać na tym, że w pliku XML z datą 1 kwietnia 2026 r., którego nie udało się przesłać do KSeF, edytowana jest data wystawienia z daty 1 kwietnia 2026 r. na 3 kwietnia 2026 r. Wówczas faktura z nową datą wystawienia (3 kwietnia) będzie wysłana do KSeF z zachowaniem terminu (3 kwietnia). Natomiast w takim przypadku zaburzona może zostać kolejność numeracji, ponieważ faktura z datą wystawienia 3 kwietnia 2026 r. może mieć numer wcześniejszy niż faktura wystawiona 2 kwietnia 2026 r. Takie postępowanie trudno zaakceptować. Dodatkowo jest prawdopodobne, że program do wystawiania faktur może nie pozwolić zmienić daty wystawienia faktury na inną.

Jak zatem można zminimalizować ryzyko wystąpienia opisanych sytuacji? W ocenie autora **w jednostkach powinny zostać wypracowane procedury dotyczące bieżącej weryfikacji faktur wystawionych przy użyciu KSeF pod kątem tego, czy zostały skutecznie przesłane do KSeF**. **Procedura powinna zakładać, że najpóźniej na początku następnego dnia roboczego należy zweryfikować faktury wystawione w dniu poprzednim**. Taka weryfikacja pozwoli zareagować na czas i zwiększyć szanse, że uda się przesłać fakturę do KSeF w ustawowym terminie. **Rok 2026 powinien zostać**

eprasa.pl 3eef68bf02

potraktowany jako czas, w którym jednostki zdobywają doświadczenie w obsłudze faktur wystawianych przy użyciu KSeF. Nawet jeśli nie udałoby się przesłać faktury następnego dnia roboczego względem daty wystawienia wskazanej w polu P_1, to w 2026 r. organ podatkowy nie może z tego tytułu wyciągnąć wobec jednostki żadnych negatywnych konsekwencji. Wdrożenie zawczasu odpowiedniej procedury pozwoli przygotować się na analogiczne sytuacje w 2027 r., kiedy możliwe już będzie nakładanie kar pieniężnych na podatników.

4.3. Numer NIP na fakturze

Począwszy od 1 lutego 2026 r. weszły w życie zmiany dotyczące zawierania na fakturach numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Co się zmieniło?

4.3.1. Konieczność podania na fakturze NIP jednostki podrzędnej JST

Choć taka zmiana nie wynika z przepisów o fakturowaniu, sposób działania KSeF wymusza w praktyce podawanie na fakturach nie tylko numeru NIP danej JST (podatnika), ale także numeru NIP jednostki podrzędnej.

Poprzez zawarcie na fakturze NIP jednostki podrzędnej możliwe będzie odebranie przez jednostkę podrzędną przy użyciu KSeF wyłącznie swoich faktur. W przypadku, w którym na fakturze zawarte byłyby (tak jak to zwykle bywało przed 1 lutego 2026 r.) tylko numer NIP JST (podatnika) oraz adres jednostki podrzędnej, ta ostatnia nie miałaby dostępu do swoich faktur za pomocą KSeF.

WAŻNE Na fakturach dla jednostek podrzędnych JST musi być zawarty numer NIP jednostki podrzędnej. Powinien być zawarty w konkretnym miejscu faktury: „Podmiot3” → „DaneIdentyfikacyjne” → „NIP”.

Numer NIP jednostki podrzędnej musi być umieszczony w konkretnym miejscu faktury, tj. w węźle „Podmiot3” → „DaneIdentyfikacyjne” → „NIP”. Umieszczenie numeru NIP jednostki podrzędnej w innym miejscu na fakturze nie pozwoli na odebranie faktury przez pracowników jednostki podrzędnej.

Jednostki podrzędne powinny dokonać zmian w umowach obligujących dostawców do wprowadzenia opisanych zmian na fakturach. Nowe umowy powinny zawierać klauzule przewidujące taki sposób wystawiania faktur.

4.3.2. Możliwość posługiwania się identyfikatorem wewnętrznym

Istnieje jeszcze jeden sposób na uzyskanie stanu, w którym jednostka organizacyjna wyodrębniona w strukturze jednostki sektora finansów publicznych będzie miała dostęp tylko do swoich faktur bez dostępu do faktur innych jednostek organizacyjnych. **Polega on na przypisaniu do danej jednostki organizacyjnej identyfikatora wewnętrznego (tzw. IDWew)**. Identyfikator wewnętrzny składa się z numeru NIP podatnika (jsfp), po którym następuje dywiz oraz pięć cyfr (np. 1112223344-11117). Generuje się go w KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

Cztery pierwsze cyfry po dywizie nadaje jednostka. Piątą nadaje system KSeF. **To rozwiązanie jest przydatne dla jednostek nieobjętych centralizacją, które mają wyodrębnione jednostki wewnętrzne nieposiadające własnych NIP**.

Identyfikator wewnętrzny musi być umieszczony w konkretnym miejscu faktury, tj. w węźle „Podmiot3" → „DaneIdentyfikacyjne" → „IDWew". Umieszczenie identyfikatora wewnętrznego w innym miejscu na fakturze nie pozwoli na odebranie faktury przez pracowników jednostki organizacyjnej.

PRZYKŁAD 18

Państwowa instytucja kultury ma 16 „oddziałów" w całym kraju. Dla każdego oddziału został stworzony osobny identyfikator wewnętrzny. Oddziały poinformowały swoich dostawców o potrzebie umieszczania na fakturach – obok NIP państwowej instytucji kultury – także identyfikatora wewnętrznego.

Pracownicy danego „oddziału" odbierają faktury wystawione dla siebie i nie mają dostępu do faktur, które nie zawierają ich identyfikatora wewnętrznego.

W tym przypadku również istotne jest ułożenie z dostawcami zasad wystawiania faktur i wprowadzenie obowiązku umieszczania na fakturach identyfikatora wewnętrznego.

4.3.3. Obowiązek samoidentyfikacji nabywcy

Począwszy od 1 lutego 2026 r. obowiązuje **nowy przepis** art. 106ba ustawy o VAT. Nakłada on na nabywcę będącego podatnikiem albo osobą prawną niebędącą podatnikiem **obowiązek podania NIP, jeśli podmioty te posługują się tym numerem podczas dokonywania danej czynności.** Przepis ten ma na celu chronić usługodawców (dostawców towarów) przed karą pieniężną za niewystawienie faktury ustrukturyzowanej w KSeF mimo takiego obowiązku. **Od 1 lutego 2026 r.** osoba dokonująca zakupu (nie tylko gdy sprzedaż jest dokumentowana paragonem) musi już w momencie zakupu podać swój NIP, jeśli chce zidentyfikować się w tej transakcji jako podatnik. Jeśli nie poda NIP, to w świetle ww. przepisu oznaczać to będzie, że nabywca zidentyfikował się jako podmiot niebędący podatnikiem. Wówczas usługodawca (dostawca) towaru będzie mógł odmówić wystawienia faktury „na firmę".

PRZYKŁAD 19

Instytucja kultury sprzedaje książki przez własny sklep internetowy. Sprzedaż nie jest dokumentowana paragonami, ponieważ instytucja korzysta z wyłączenia dla sprzedaży wysyłkowej. Do każdej sprzedaży wystawiana jest faktura. W sytuacji gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, faktura nie jest wysyłana do KSeF, ponieważ transakcja nie podlega obowiązkowi przesyłania faktur do systemu. Nabywca podczas składania zamówienia nie podał NIP i w konsekwencji zidentyfikował się jako konsument. Jednak po tygodniu nabywca przysłał wiadomość, w której podał NIP i zażądał faktury „na firmę".

eprasa.pl 3eef68bf02

Instytucja kultury ma prawo odmówić wystawienia faktury zawierającej podany NIP, ponieważ pierwotnie transakcja została zarejestrowana jako sprzedaż konsumencka, a późniejsze żądanie zmiany statusu nabywcy nie zmienia charakteru transakcji w momencie jej dokonania.

Gdyby instytucja wystawiła taką fakturę po fakcie, naraziłaby się od 2027 r. na karę pieniężną określoną w art. 106ni ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT.

Instytucje powinny w regulaminach i procedurach sprzedaży jasno określać, że nabywca musi podać NIP w momencie składania zamówienia, jeśli chce otrzymać fakturę „na firmę". Brak takiej informacji skutkuje tym, że instytucja dokumentuje transakcję jako sprzedaż dla konsumenta i nie jest zobowiązana do przesyłania faktury do KSeF ani do późniejszej zmiany danych nabywcy.

4.3.4. Doprecyzowanie zasad wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną z VAT

Sposób wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną od podatku reguluje ustawa o VAT oraz rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur. Ten drugi akt przewiduje, że **faktury dotyczące sprzedaży zwolnionej od podatku mogą zawierać mniej elementów, niż to wynika z przepisów ustawy o VAT.**

Rozporządzenie w sprawie wystawiania faktur do 31 stycznia 2026 r. przewidywało, że faktura dokumentująca sprzedaż zwolnioną od podatku nie musiała zawierać NIP podatnika (usługodawcy/dostawcy). Było tak dlatego, że przepisy nie wymieniały NIP podatnika jako elementu obowiązkowego na fakturze.

Od 1 lutego 2026 r. nawet taka „uproszczona" faktura wystawiana na podstawie rozporządzenia w sprawie wystawiania faktur musi zawierać NIP podatnika (§ 3 pkt 1 lit. ca tego rozporządzenia). Zmiana ta ma na celu uniemożliwienie wystawiania faktur poza KSeF, gdzie NIP podatnika (usługodawcy/dostawcy) jest polem obowiązkowym. Gdyby przepisy się nie zmieniły, to w świetle prawa możliwe byłoby wystawianie faktury bez NIP podatnika (usługodawcy/dostawcy), a jednocześnie nie byłoby możliwe przesłanie takiej faktury do KSeF.

4.4. Data wykonania usługi i dostawy towarów

Przez pojęcie „data sprzedaży" należy rozumieć **datę wykonania usługi lub datę dostawy towarów**. Jeśli mamy do czynienia z fakturą zaliczkową, na fakturze powinna znaleźć się data otrzymania całości lub części zapłaty.

Skoro przepisy wymagają podania daty wykonania usługi, **nie będzie prawidłowe oznaczenie na fakturze wyłącznie miesiąca i roku sprzedaży**. Choć nie jest to duży błąd, takie działanie jest niezgodne z przepisami.

WAŻNE Na fakturze należy posłużyć się datą, czyli dniem, miesiącem i rokiem.

eprasa.pl 3eef68bf02

Data sprzedaży nie zawsze jest pozycją obowiązkową na fakturze. Obowiązek jej umieszczenia pojawia się, gdy data sprzedaży różni się od daty wystawienia faktury oraz data sprzedaży jest określona. Oznacza to, że **data sprzedaży będzie obowiązkową pozycją faktury wyłącznie wówczas, gdy faktura będzie wystawiona chociaż jeden dzień po dacie sprzedaży**. W przeciwnym przypadku data sprzedaży:

- będzie taka sama jak data wystawienia albo
- nie będzie określona.

Ten ostatni przypadek będzie miał miejsce w razie wystawienia faktury przed sprzedażą.

4.4.1. Data wykonania usługi

Przez wykonanie usługi należy rozumieć **moment, w którym zostaną wykonane wszystkie czynności składające się na usługę zgodnie z jej charakterem**. Oznacza to, że nie będzie skuteczne ustalenie w umowie pewnego zdarzenia, które według stron należy uznać za moment wykonania usługi.

W ostatnich latach za sprawą orzecznictwa TSUE oraz krajowych sądów administracyjnych zaczęło być akceptowane stanowisko, że **za datę wykonania usługi można uznać moment sporządzenia protokołu odbioru**. Przy czym będzie tak w przypadkach, gdy:

- formalność odbioru została uzgodniona przez strony w umowie, z tym że odbiór powinien być zgodny z praktyką w tej dziedzinie,
- odbiór stanowi materialne zakończenie usługi,
- odbiór ustala ostatecznie wysokość należnego świadczenia wzajemnego.

Z perspektywy jednostek będzie to miało znaczenie przede wszystkim w odniesieniu do nabycia usług budowlanych. Fakturę wystawioną dla jednostki, gdzie data sprzedaży będzie oznaczona jako data podpisania protokołu odbioru, należy uznać za wystawioną prawidłowo.

Na gruncie VAT usługi rozliczane są na **trzy sposoby:**

1) w całości (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT),

2) w ramach częściowego wykonania usługi (art. 19a ust. 2 ustawy o VAT),

3) w ramach okresów rozliczeniowych (art. 19a ust. 3 ustawy o VAT).

Sposób 1 – usługa rozliczana w całości

Gdy usługa rozliczana jest w całości, datę wykonania usługi należy ustalić według wyżej zaprezentowanych reguł, czyli z momentem, w którym zostaną wykonane wszystkie czynności składające się na usługę zgodnie z jej charakterem.

Sposób 2 – usługa rozliczana częściowo

W przypadku częściowego wykonania usługi sposób postępowania jest w zasadzie podobny do sposobu rozliczania usługi w całości. Różnica sprowadza się do tego, że usługę podzielono na etapy (części). Tutaj konieczne jest, aby dla części usługi określono

eprasa.pl 3eef68bf02

wynagrodzenie. Bez przypisania wynagrodzenia do części usługi nie można uznać, że rozliczenie następuje w ramach częściowego wykonania usługi.

PRZYKŁAD 20

Jednostka zamówiła usługę malowania budynku świetlicy – wnętrza budynku i elewacji. Usługa realizowana jest w ramach jednej umowy. Wartość zamówienia podzielono na części. Za malowanie wnętrza zostanie wystawiona osobna faktura na 6000 zł brutto, natomiast za malowanie elewacji – druga faktura na 9500 zł brutto.

Usługa będzie rozliczana etapami (częściowe wykonanie usługi), przy czym dla każdego etapu określono odrębne wynagrodzenie.

W związku z tym jednostka powinna otrzymać dwie faktury – na pierwszej datą wykonania usługi będzie dzień ukończenia malowania wnętrza budynku, natomiast na drugiej fakturze datą wykonania będzie dzień zakończenia malowania elewacji.

PRZYKŁAD 21

Jednostka zamówiła usługę malowania budynku świetlicy – wnętrza budynku i elewacji. Usługa realizowana jest w ramach jednej umowy. Za całość prac ustalono wynagrodzenie w wysokości 15 500 zł brutto.

Usługa będzie rozliczana jako całość. Mimo że możliwe byłoby wyodrębnienie dwóch etapów, nie określono dla nich osobnego wynagrodzenia.

W związku z tym jednostka powinna otrzymać jedną fakturę. Data wykonania usługi powinna być oznaczona jako dzień, w którym ukończono wszystkie prace objęte umową.

Sposób 3 – usługa rozliczana w okresach rozliczeniowych

Gdy usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, uznaje się, że **datą wykonania usługi jest ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego.** Długość okresu rozliczeniowego może być dowolnie przyjęta przez strony. Nie musi to być wcale miesiąc kalendarzowy.

Aby ustalić prawidłową datę wykonania usługi, zasadne jest określenie, według którego z trzech zaprezentowanych sposobów rozliczana jest usługa. Jeśli usługa będzie rozliczana w:

- całości lub w ramach częściowego wykonania usługi – datą sprzedaży na fakturze powinien być moment wykonania wszystkich czynności, które składają się na usługę lub na jej część,
- okresach rozliczeniowych – datą sprzedaży na fakturze powinien być ostatni dzień okresu rozliczeniowego.

W przypadku świadczenia przez jednostki usług najmu (dzierżawy) rozliczenie odbywa się najczęściej w ustalonych okresach rozliczeniowych. Oznacza to, że **datą sprzedaży na fakturze powinien być ostatni dzień okresu rozliczeniowego**. Nie jest prawidłowe

eprasa.pl 3eef68bf02

oznaczenie daty sprzedaży poprzez datę wystawienia lub datę, w której upływa termin płatności. Nie jest to dzień wykonania usługi.

PRZYKŁAD 22

Umowa najmu przewiduje, że jednostce należny jest miesięczny czynsz płatny na podstawie faktury wystawianej z góry do 5 dnia danego miesiąca. Termin płatności upływa 14 dnia od dnia wystawienia faktury.

Datą wykonania usługi jest ostatni dzień okresu rozliczeniowego. Taką datę jednostka powinna umieścić na fakturze jako datę sprzedaży.

Świadczenie usługi najmu może być rozliczane również inaczej niż w okresach rozliczeniowych. Dzieje się tak najczęściej wtedy, gdy rzecz, np. nieruchomość, oddawana jest do korzystania na konkretny i ustalony z góry okres. W takim przypadku **datą sprzedaży na fakturze powinien być ostatni dzień, w którym najemca miał prawo do korzystania z przedmiotu najmu**.

PRZYKŁAD 23

Jednostka zawarła umowę najmu sali, w której firma będąca najemcą przeprowadzi konferencję. Konferencja odbędzie się od 12 do 14 marca 2026 r.

Usługa, do której zobowiązała się jednostka, zakończy się 14 marca 2026 r. Jako datę sprzedaży na fakturze jednostka powinna podać 14 marca 2026 r.

4.4.2. Data dostawy towarów

W przypadku faktur dokumentujących dostawę towarów datą sprzedaży na fakturze jest **dzień dostawy towarów**. Przez dostawę towarów należy rozumieć przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT). Przepisy nie posługują się zwrotem „**przeniesienie prawa własności**". Przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel zrównane jest z przekazaniem kontroli ekonomicznej nad towarem w taki sposób, że nabywca może nią rozporządzać jak właściciel. **Chodzi o moment przeniesienia ze sprzedawcy na kupującego ryzyka i korzyści związanych z przekazywanym towarem.**

W przypadku sprzedaży nieruchomości **datą dostawy, jaka powinna być wskazana na fakturze, zasadniczo będzie data podpisania aktu notarialnego, na podstawie którego przenoszona jest własność nieruchomości**. Od tego momentu przysługuje nabywcy pełnia praw, w tym prawo do rozporządzania towarem jak właściciel.

Może jednak dojść do sytuacji, w której **wydanie nieruchomości nabywcy nastąpiło przed przeniesieniem własności w formie aktu notarialnego**. W takim przypadku należy uznać, że **dostawa towarów miała miejsce w dacie wydania nieruchomości**. W tej dacie doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. A zatem to ta data powinna być umieszczona na fakturze (por. interpretację indywidualną Dyrektora KIS z 12 lipca 2018 r., znak: 0114-KDIP1-1.4012.323.2018.2.KOM).

eprasa.pl 3eef68bf02

W przypadku rzeczy ruchomych, gdy rzecz jest wysyłana do nabywcy kurierem lub pocztą, znaczenie ma status nabywcy. **Gdy nabywcą jest podatnik, do dostawy dochodzi w dacie powierzenia towaru podmiotowi odpowiedzialnemu za dostarczenie rzeczy do nabywcy.** Wynika to z zasad ogólnych przewidzianych w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.). Zgodnie z art. 544 § 1 k.c., jeżeli rzecz sprzedana ma być przesłana przez sprzedawcę do miejsca, które nie jest miejscem spełnienia świadczenia, poczytuje się w razie wątpliwości, że wydanie zostało dokonane **z chwilą, gdy w celu dostarczenia rzeczy na miejsce przeznaczenia sprzedawca powierzył ją przewoźnikowi trudniącemu się przewozem rzeczy tego rodzaju**.

Trzeba doprecyzować, że tę zasadę można wyłączyć i umówić się między sobą, w którym momencie dochodzi do wydania rzecz (przeniesienia ryzyka ze sprzedawcy na kupującego). Takie ustalenia musiałyby jednak zostać zawarte w umowie zawartej między stronami.

Gdy nabywcą jest konsument, do dostawy dochodzi w dacie wydania rzeczy konsumentowi. Tej zasady w praktyce nie można wyłączyć, jako że konsument jest słabszą stroną transakcji i przepisy przewidują dla niego większą ochronę.

PRZYKŁAD 24

Jednostka sprzedaje książki za pomocą własnego sklepu internetowego. Zamówienie na książkę złożył przedsiębiorca oraz konsument. Książki zostały wysłane do nabywców przesyłkami kurierskimi 31 marca 2026 r., a dotarły do nich 1 kwietnia 2026 r.

Datą dostawy towarów będzie dla:

- przedsiębiorcy 31 marca 2026 r. – gdy książka została wydana przewoźnikowi do przewozu,
- konsumenta 1 kwietnia 2026 r. – gdy książka została wydana konsumentowi.

W praktyce może być trudno wystawić fakturę z poprawną datą dostawy towarów, gdy faktura jest wystawiana przed powierzeniem rzeczy przewoźnikowi, a do dostawy towarów dochodzi następnego dnia lub później. Przepisy o fakturowaniu są tutaj jasne. Taka faktura nie musi zawierać daty dostawy towarów, ponieważ nie jest ona określona w momencie wystawienia faktury. Natomiast w praktyce program do fakturowania może nie pozwolić wystawić faktury bez daty dostawy towarów. Jeśli jednostka nie zada sobie trudu, by program umożliwiał wystawienie faktury bez daty dostawy towarów, to w ocenie autora salomonowym rozwiązaniem w tej sprawie jest podanie daty wystawienia faktury w obu polach „datowych".

W sytuacji gdy rzeczy sprzedawane przez jednostkę nie są wysyłane, **datą sprzedaży na fakturze powinien być dzień wydania towarów nabywcy.** Wtedy przechodzi na nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel.

We wzorze faktury ustrukturyzowanej datę wykonania usługi (dostawy towarów) umieszcza się w polu P_6. Istnieje również możliwość zaprezentowania tej daty jako okresu

eprasa.pl 3eef68bf02

„od–do". Data początkowa okresu uzupełniania jest wówczas w polu „P_6_Od", a data końcowa okresu – w polu „P_6_Do".

W ocenie autora nie ma obowiązku, żeby w odniesieniu do sprzedaży rozliczanej w okresach rozliczeniowych datę wykonania usługi prezentować jako okres. Jest to opcjonalne dla tych, którzy uznają, że taka prezentacja jest bardziej użyteczna. Trzeci sposób prezentacji daty wykonania usługi (dostawy towarów) to podanie tej daty na poziomie wiersza faktury. Ten sposób powinien być wykorzystywany w przypadku faktury wystawionej do większej liczby dostaw (usług), które były realizowane w różnych dniach, a nie są rozliczane w okresach rozliczeniowych, zgodnie z art. 19a ust. 3 i 4 ustawy o VAT.

Sprawdź:

1. *Czy faktura zawiera wszystkie obligatoryjne elementy wskazane w art. 106e ust. 1 pkt 1–15 ustawy o VAT? Czy jednostka sprawdza, czy każdy z wymaganych elementów jest prawidłowo wypełniony i zgodny ze stanem faktycznym?*

   Faktura dokumentująca sprzedaż zwolnioną od podatku – zgodnie z rozporządzeniem w sprawie wystawiania faktur – może być nieco uproszczona i zawierać mniej elementów, niż to wynika z ww. przepisu. Od 1 lutego 2026 r. zakres uproszczenia uległ zawężeniu. Faktura musi zawierać NIP podatnika (usługodawcy/dostawcy), podczas gdy do tej daty nie było takiego obowiązku.

2. *Czy jednostka stosuje prawidłowe daty wystawienia faktury?*

   Datą wystawienia jest data wskazana przez podatnika na fakturze [pole P_1 schemy FA(3)]. Nie ma znaczenia, czy faktura jest przesłana do KSeF w tym samym dniu czy w następnym, a nawet później.

3. *Czy jednostka posiada procedury weryfikujące fakt poprawnego przesłania faktury do KSeF?*

   Weryfikacja powinna polegać na tym, że najpóźniej na początku następnego dnia roboczego sprawdzane jest, czy faktury wystawione poprzedniego dnia zostały skutecznie przesłane do KSeF. Fakturę można przesłać do KSeF nie później niż następnego dnia roboczego od daty wystawienia faktury (P_1). Dopuszczenie do sytuacji, w której faktura została przesłana do KSeF później niż następnego dnia roboczego od daty wystawienia faktury (P_1), grozi karą pieniężną od 2027 r.

4. *Czy jednostka zadbała, aby w celu sprawnej obsługi faktur zakupowych odbieranych z KSeF na fakturach dla jednostek podrzędnych JST był zawarty numer NIP jednostki podrzędnej?*

   Zasadne jest niezwłocznie informować dostawców o konieczności takiego wystawiania faktur, a docelowo należy dostosować brzmienie umów. W celu sprawnej obsługi faktur zakupowych odbieranych z KSeF przez jednostki organizacyjne nieposiadające własnego NIP, ale wyodrębnione w strukturze jednostki sektora finansów publicznych, można wykorzystać identyfikator wewnętrzny nadawany w KSeF.

5. *Czy jednostka podaje na fakturze datę wykonania usługi lub dostawy towarów, jeśli faktura jest wystawiona przynajmniej jeden dzień po dacie sprzedaży? Czy jednostka ustala datę wykonania usługi zgodnie z przyjętym sposobem rozliczania usługi (w całości, w częściach lub w okresach rozliczeniowych)? Czy w przypadku dostawy towarów datą sprzedaży na fakturze jest rzeczywisty dzień dostawy towarów?*

eprasa.pl 3eef68bf02

5. Refakturowanie

W sytuacji gdy podatnik działa we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, i bierze udział w świadczeniu usług, wówczas przyjmuje się, że ten podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Tak wynika z art. 8 ust. 2a ustawy o VAT. Podany przepis, choć nie wprost, definiuje **refakturowanie**.

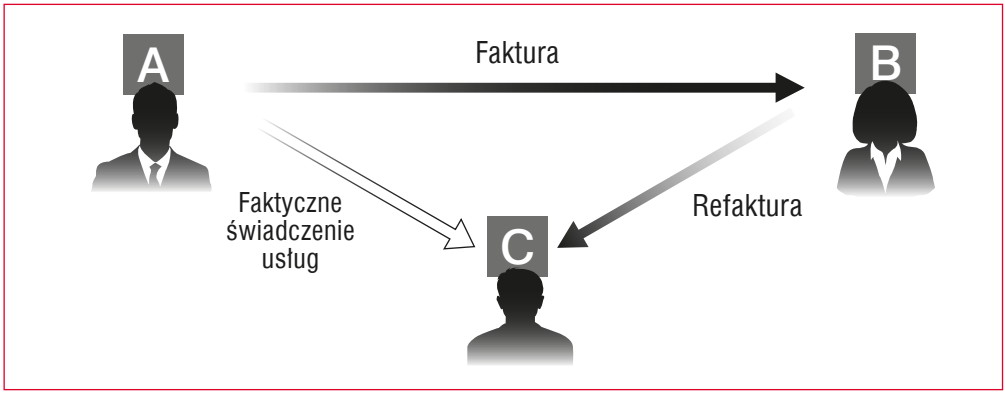
Refakturowanie to sytuacja, w której uczestniczą **trzy podmioty:**

1) podmiot faktycznie świadczący usługę (podmiot A),
2) podmiot wystawiający refakturę (podmiot B),
3) podmiot faktycznie korzystający z usługi (podmiot C).

W przypadku refakturowania najistotniejsze jest to, że podmiot B wobec podmiotu A działa w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej – podmiotu C. Działanie w imieniu własnym oznacza, że podmiot B związany jest umową z podmiotem A. Faktura wystawiana jest zatem na podmiot B.

Działanie na rzecz podmiotu C oznacza, że korzyści z usługi odnosi nie podmiot B, lecz podmiot C, na rzecz którego świadczona jest usługa. W praktyce podmiot B nie uczestniczy w świadczeniu usługi i pełni rolę pośrednika. Usługę świadczy faktycznie podmiot A dla podmiotu C.

Schemat 3. Zasady refakturowania



Tym samym należy uznać, że podmiot A wykonał usługę dla podmiotu B. Oznacza to też, że podmiot A wystawia fakturę za usługę na podmiot B. Jednocześnie należy uznać, że podmiot B wykonał usługę dla podmiotu C. Podmiot B powinien zatem wystawić fakturę (refakturę) dla podmiotu C.

PRZYKŁAD 25

Gmina wynajmuje lokale. Dostawca energii elektrycznej obciąża gminę fakturami za zużycie energii zgodnie ze wskazaniami podliczników. Gmina zgodnie z zapisami umowy obciąża najemców kosztem zużytej energii elektrycznej.

W tym przypadku mamy do czynienia z refakturowaniem.

eprasa.pl 3eef68bf02

Gmina wobec dostawcy energii działa w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej – najemcy. Najemca, na którego wystawiona jest refaktura, faktycznie korzysta (konsumuje) z energii elektrycznej, która jest udokumentowana refakturą.

PRZYKŁAD 26

Spółka komunalna zarządza składowiskiem odpadów w imieniu gminy. Spółka ma obowiązek ubezpieczyć składowisko na wypadek szkód. Spółka zawarła umowę ubezpieczenia z ubezpieczycielem. Zarówno ubezpieczającym, jak i ubezpieczonym jest spółka. Ubezpieczenie zawarte jest w imieniu spółki i na jej rzecz. Gdyby doszło do zdarzenia ubezpieczeniowego, odszkodowanie otrzymałaby spółka. Spółka w porozumieniu z gminą ustaliły, że gmina zwróci spółce koszty poniesione na ubezpieczenie.

W tym przypadku refakturowanie nie występuje.
Spółka działa w imieniu własnym i na własną rzecz. To spółka jest beneficjentem ubezpieczenia. Zapłata przez gminę na rzecz spółki ma charakter „technicznego" zwrotu środków pieniężnych. Nie jest to zapłata za usługę, którą nabyła gmina.

Ponadto należy odróżnić refakturowanie od sytuacji, w której podatnik ponosi pewne koszty po to, aby zrealizować zamówione świadczenie. Wtedy takie koszty podatnik ponosi we własnym imieniu i na własną rzecz. Refakturowanie natomiast to działanie podatnika w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej.

PRZYKŁAD 27

Jednostka sprzedaje książki za pomocą własnego sklepu internetowego. Sprzedaż dokumentowana jest fakturami. Nabywca opłaca również koszt przesyłki. Przesyłka jest realizowana przez firmę kurierską, która wystawia z tego tytułu faktury na jednostkę ze stawką 23%. Jednostka wystawia faktury, gdzie pierwsza pozycja to książka opodatkowana stawką 5%. Druga pozycja na fakturze to koszty przesyłki. Czy jednostka refakturuje na nabywcę koszty przesyłki?

Nie, w tym przypadku nie dochodzi do refakturowania kosztów przesyłki.
Usługa kurierska nabywana jest w imieniu jednostki i na rzecz jednostki. Jednostka nie świadczy usługi nabywcy. Jednostka dokonuje dostawy towarów. Koszty przesyłki to dodatkowe koszty, które powinny powiększyć podstawę opodatkowania dostawy towarów (książki). Faktura powinna być wystawiona albo z jedną pozycją obejmującą sumę kosztów według stawki 5% albo, w przypadku zachowania dwóch pozycji, obie pozycje powinny być opodatkowane stawką 5%.

Dokumenty określane mianem **refaktur** w rzeczywistości są fakturami, które dokumentują przeniesienie kosztu nabytej usługi na inny podmiot. W sytuacji gdy jednostka dokonuje odsprzedaży, powstaje obowiązek wystawienia faktury dokumentującej tę czynność. Faktura taka **powinna zostać wystawiona z użyciem KSeF**.

Obligatoryjny KSeF nie wpływa istotnie na refakturowanie, a jeśli już, to może przyczynić się do ułatwienia w tym zakresie. Skoro faktury będą odbierane przy użyciu KSeF

eprasa.pl 3eef68bf02

w czasie rzeczywistym, to możliwe będzie szybsze wystawienie refaktury, co powinno zostać pozytywnie odebrane przez księgowych.

5.1. Moment powstania obowiązku podatkowego przy refakturowaniu

Ustalenie właściwego momentu powstania obowiązku podatkowego w ramach refakturowania wymaga znajomości ogólnych zasad powstawania obowiązku podatkowego.

W przypadku refakturowania nie dochodzi do odrębnego świadczenia usług. Świadczona jest tylko jedna usługa.

WAŻNE Moment powstania obowiązku podatkowego należy ustalać tak, jakby refakturowana usługa od początku świadczona była przez refakturującego.

Jednostka przy refakturowaniu powinna stosować się do zasad wymienionych w art. 19a ustawy o VAT, tj. zasad obowiązujących dla poszczególnych usług będących przedmiotem refakturowania. Takie stanowisko powszechnie wyrażane jest też przez sądy administracyjne (por. np. wyrok NSA z 25 października 2012 r., sygn. akt I FSK 65/12, oraz wyrok WSA w Szczecinie z 16 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 1275/16).

Obowiązek podatkowy w VAT powstaje w dacie dostawy towarów lub w dacie wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Od tej zasady ogólnej istnieją **dwa wyjątki.**

Wyjątek 1 (tzw. metoda kasowa) – obowiązek podatkowy powstaje w dacie otrzymania całości lub części zapłaty

W ten sposób obowiązek podatkowy powstaje w stosunku do otrzymywanych zaliczek (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT). **Obowiązek podatkowy na zasadzie kasowej powstaje również z tytułu:**

wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu	art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. a ustawy o VAT
przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie	art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. b ustawy o VAT
dostawy towarów dokonywanej przez komorników w trybie egzekucji majątku dłużnika	art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. c ustawy o VAT
świadczenia, na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury, usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym	art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. d ustawy o VAT
świadczenia zwolnionych od podatku usług finansowych i ubezpieczeniowych	art. 19a ust. 5 pkt 1 lit. e ustawy o VAT
otrzymania całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, mających bezpośredni wpływ na cenę	art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT

eprasa.pl 3eef68bf02

Wyjątek 2 – obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury

W ten sposób **obowiązek podatkowy powstaje z tytułu:**

świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych	art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a ustawy o VAT
dostawy książek drukowanych oraz drukowanych gazet, czasopism i magazynów	art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b ustawy o VAT
czynności polegających na drukowaniu książek, gazet, czasopism i magazynów	art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c ustawy o VAT

Co istotne, podane zasady obowiązują wyłącznie wtedy, **gdy drugą stroną transakcji jest podatnik**. Jeśli drugą stroną transakcji jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, obowiązek podatkowy nie powstaje w dacie wystawienia faktury, lecz w dacie wykonania usługi.

W dacie wystawienia faktury obowiązek podatkowy powstaje również z tytułu:

dostaw energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. a ustawy o VAT
świadczenia usług telekomunikacyjnych	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret pierwsze ustawy o VAT
świadczenia usług wymienionych w poz. 24–37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret drugie ustawy o VAT
świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret trzecie ustawy o VAT
świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret czwarte ustawy o VAT
świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret piąte ustawy o VAT
świadczenia usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego	art. 19a ust. 5 pkt 4 lit. b tiret szóste ustawy o VAT

W tych przypadkach status nabywcy nie ma znaczenia. Obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury zarówno dla nabywcy będącego podatnikiem, jak i dla nabywcy będącego konsumentem.

Jakie skutki dla czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury, powoduje opóźnienie w wystawieniu faktury lub niewystawienie jej w ogóle? W takim przypadku obowiązek podatkowy powstanie z ostatnim dniem, w którym zgodnie z przepisami należało wystawić fakturę (art. 19a ust. 7 ustawy o VAT). Dla dostawy mediów oraz dla usług najmu, dzierżawy termin wystawienia faktury upływa z chwilą upływu terminu płatności.

eprasa.pl 3eef68bf02

WAŻNE Obowiązek podatkowy z tytułu dostawy mediów oraz z tytułu najmu, dzierżawy powstaje w dacie zdarzenia, które chronologicznie nadejdzie pierwsze. Chodzi o:

- **dzień wystawienia faktury lub**
- **upływ terminu płatności.**

W którym momencie powstanie obowiązek podatkowy w przypadku refakturowania?

Sytuacja 1

Gdy przedmiotem refakturowania jest usługa, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dacie wykonania usługi – w taki sam sposób powstanie obowiązek podatkowy dla usługi refakturowanej. Możliwe jest zatem, że w związku z wystawieniem refaktury konieczna będzie korekta deklaracji za okres, w którym usługa faktycznie została wykonana. Taka sytuacja zajdzie, kiedy refaktura będzie wystawiana z opóźnieniem.

Sytuacja 2

Gdy przedmiotem refakturowania jest usługa, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury – obowiązek podatkowy dla refakturowanej usługi powstanie w ten sam sposób, czyli w dacie wystawienia faktury. Oznacza to, że gdy ma miejsce tego typu usługa, refaktura będzie rozliczana na potrzeby VAT na bieżąco.

PRZYKŁAD 28

Rzeczoznawca wykonał na zamówienie jednostki usługę w zakresie sporządzenia operatu szacunkowego. Usługę wykonał w styczniu 2026 r. Zgodnie z umową zawartą z firmą energetyczną firma ta zwraca jednostce koszty operatu szacunkowego. Jednostka wystawiła refakturę 2 marca 2026 r.

W tym przypadku mamy do czynienia z usługą, dla której obowiązek podatkowy powstaje na zasadzie ogólnej, tj. w dacie wykonania usługi.

Skoro usługa została wykonana w styczniu 2026 r., jednostka powinna ująć refakturę w rozliczeniu za styczeń 2026 r. W związku z tym, że refaktura została wystawiona po terminie do złożenia deklaracji VAT za styczeń 2026 r., konieczna będzie korekta deklaracji styczniowej.

PRZYKŁAD 29

Jednostka refakturuje na najemców koszty mediów zgodnie z zawartymi umowami najmu. Faktura dotycząca energii elektrycznej za marzec 2026 r. została wystawiona 31 marca 2026 r. Jednostka wystawiła refakturę 8 kwietnia 2026 r. Termin płatności z refaktury wynosi 14 dni od dnia otrzymania faktury.

Dostawa mediów to czynność, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury.

eprasa.pl 3eef68bf02

Obowiązek podatkowy dla dostawcy energii powstał w marcu, czyli w dacie wystawienia faktury przez tę firmę. Jednostka wystawiła swoją fakturę (refakturę) w kwietniu. Jednocześnie refaktura została wystawiona przed upływem terminu płatności refaktury wystawionej przez jednostkę.
Dla jednostki obowiązek podatkowy powstał w kwietniu, czyli w dacie wystawienia własnej faktury (refaktury).

5.2. Termin wystawienia refaktury

Przepisy nie przewidują żadnych odrębnych regulacji w odniesieniu do terminu wystawienia refaktur. Refaktura traktowana jest tak jak każda inna faktura. Stąd **decydujące znaczenie będzie mieć to, jaki jest ustawowy termin wystawienia faktury dla usługi będącej przedmiotem refakturowania.** Tu mogą mieć miejsce **dwie sytuacje.**

Sytuacja 1

Gdy przedmiotem refakturowania jest usługa, dla której przepisy przewidują termin wystawienia do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu wykonania usługi – w tym terminie powinna być też wystawiona refaktura.

Sytuacja 2

Gdy przedmiotem refakturowania jest usługa, dla której przepisy przewidują termin (jeden z wyjątków) – taki termin będzie miał zastosowanie także w odniesieniu do refaktury. Przykładowo fakturę za dostawę mediów należy wystawić najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności. Oznacza to, że **przy refakturze mediów refakturę należy wystawić najpóźniej z chwilą upływu terminu płatności określonego przez refakturującego**. Termin ten najczęściej będzie wynikał z refaktury.

PRZYKŁAD 30

Jednostka refakturuje na najemców koszty mediów zgodnie z zawartymi umowami najmu. Faktura dotycząca energii elektrycznej za marzec 2026 r. została wystawiona 31 marca 2026 r. i tego samego dnia otrzymana. Termin płatności obowiązujący jednostkę to 14 dni od dnia otrzymania. Jednostka wystawiła refakturę dopiero 8 maja 2026 r. Termin płatności z refaktury wynosi 14 dni od dnia otrzymania faktury. Czy refaktura została wystawiona z zachowaniem terminu?

Tak, faktura została wystawiona terminowo.
Faktura dokumentująca dostawę mediów powinna być wystawiona nie później niż z chwilą upływu terminu płatności. Termin płatności na fakturze (refakturze) jednostki przypada później niż data wystawienia faktury (refaktury). Termin został zachowany.

PRZYKŁAD 31

Rzeczoznawca wykonał na zamówienie jednostki usługę w zakresie sporządzenia operatu szacunkowego. Usługę wykonał 15 stycznia 2026 r. Fakturę

eprasa.pl 3eef68bf02

wystawił 16 stycznia 2026 r. Zgodnie z umową zawartą z firmą energetyczną firma ta zwraca jednostce koszty operatu szacunkowego. Jednostka wystawiła refakturę 2 marca 2026 r. Czy refaktura została wystawiona z zachowaniem terminu?

Nie, faktura została wystawiona nieterminowo.

Faktura dokumentująca tę usługę powinna być wystawiona zgodnie z zasadą ogólną, czyli do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym usługa została wykonana. Faktura została wystawiona za późno.

Wejście w życie KSeF nie wpływa na zasady regulujące terminy wystawiania refaktury. Natomiast zgodnie z tym, co zauważono wyżej, KSeF zmniejszy ryzyko wystawienia refaktury po terminie, ponieważ faktura będzie odbierana w czasie rzeczywistym.

5.3. Data sprzedaży na refakturze

Refakturowanie to swego rodzaju fikcja prawna nakazująca uznać, że podmiot wystawiający refakturę wykonał usługę na rzecz podmiotu korzystającego z usługi, podczas gdy w rzeczywistości usługę wykonał inny podmiot.

Przy refakturowaniu nie ma dwóch odrębnych momentów wykonania usługi. Ma miejsce tylko jeden moment wykonania usługi, kiedy usługę wykonał faktyczny usługodawca. **Dlatego datą wykonania usługi wskazaną na refakturze powinna być data wykonania usługi przez faktycznego usługodawcę.** Tak powinno być także wtedy, gdy refaktura wystawiana jest z opóźnieniem względem daty wykonania usługi. Wystawienie refaktury z opóźnieniem nie uprawnia do określenia daty wykonania usługi równej dacie wystawienia.

PRZYKŁAD 32

Rzeczoznawca wykonał na zamówienie jednostki usługę w zakresie sporządzenia operatu szacunkowego. Usługę wykonał 15 stycznia 2026 r. Fakturę wystawił 16 stycznia 2026 r. Zgodnie z umową zawartą z firmą energetyczną firma ta zwraca jednostce koszty operatu szacunkowego. Jednostka wystawiła refakturę 2 marca 2026 r. Jaka powinna być data wykonania usługi na refakturze jednostki?

Jednostka powinna zawrzeć na refakturze datę wykonania usługi 15 stycznia 2026 r.

Takie same zasady należy stosować do refaktur wystawianych przy użyciu KSeF.

5.4. Stawka właściwa przy refakturowaniu

Refakturowanie traktowane jest jako zwykłe świadczenie usług przez podmiot dokonujący refakturowania. Niekiedy nazywane jest również **„odsprzedażą”** usług.

eprasa.pl 3eef68bf02

W większości przypadków sprawdza się następująca **reguła:**

Skoro refakturującego należy uznać za świadczącego tę samą usługę, którą świadczy faktyczny usługodawca, stawka VAT na refakturze powinna być taka sama, jaka obowiązuje dla refakturowanej usługi.

Od tej reguły mogą być jednak **wyjątki**. Wtedy sposób opodatkowania usługi świadczonej przez faktycznego usługodawcę będzie inny niż w przypadku jednostki wystawiającej refakturę. Najczęściej dochodzi do tego przy usługach korzystających ze zwolnienia z VAT. Zwolnienie będzie wynikać z konkretnego przepisu ustawowego i będzie przysługiwać tylko podmiotowi, który został wskazany w przepisie. Podmiot wystawiający refakturę, nieposiadający przymiotu, od którego uzależnione jest zwolnienie, nie będzie wtedy mógł skorzystać ze zwolnienia.

PRZYKŁAD 33

Jednostka nabyła od PKP usługę przewozu osób. Usługa ta jest opodatkowana stawką 8%. Koszty biletu będą refakturowane, ponieważ usługa została nabyta przez podatnika w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej.

Podatnik powinien wystawić refakturę ze stawką 8%.

Stawka ta przysługuje dla usług transportu kolejowego pasażerskiego (poz. 38 załącznika nr 3 do ustawy o VAT). W tym przypadku nie ma znaczenia, czy podmiot wystawiający refakturę jest w świetle prawa uprawniony do świadczenia tego typu usług.

PRZYKŁAD 34

Jednostka nabyła od Poczty Polskiej usługę przesyłki poleconej. Usługa ta jest zwolniona z VAT. Koszty usługi będą refakturowane, ponieważ usługa została nabyta przez podatnika w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej.

Podatnik powinien wystawić refakturę ze stawką 23%.

Zwolnienie z VAT przysługuje jedynie operatorowi wyznaczonemu do świadczenia tego typu usług (art. 43 ust. 1 pkt 17 ustawy o VAT). Choć refaktura będzie dotyczyła usługi, dla której przepisy przewidują zwolnienie z VAT (powszechne usługi pocztowe), wystawca refaktury nie będzie operatorem publicznym. Nie ma zatem prawa do zastosowania zwolnienia z VAT.

Przypadkiem powszechnie występującym wśród jednostek jest **refakturowanie mediów.** Najczęściej jest to związane ze świadczoną przez jednostkę usługą najmu. Najem w zależności od celu będzie zwolniony z VAT (cel mieszkaniowy) lub będzie opodatkowany stawką 23% (cel inny niż mieszkaniowy).

W związku z tym może powstać wątpliwość, **w jaki sposób powinny być opodatkowane media zużywane przez najemcę?** Na tak postawione pytanie nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi. Znaczenie będzie mieć sposób rozliczenia mediów ustalony przez strony.

eprasa.pl 3eef68bf02

Jeśli strony zdecydują, że obciążenie za media nastąpi według faktycznego zużycia, np. według wskazań podliczników lub według innego klucza, należy uznać, że dostawa mediów jest odrębną od najmu czynnością opodatkowaną. Wtedy najem jest opodatkowany według reguł właściwych dla najmu. Media natomiast są opodatkowane według reguł właściwych dla tych świadczeń, w tym w zakresie stawki VAT. Stanowisko to jest wyrażane powszechnie w orzecznictwie sądów administracyjnych od momentu wydania wyroku TSUE z 16 kwietnia 2015 r. w sprawie C-42/14.

Jeśli wyodrębnienie mediów miałoby charakter sztuczny, świadczenia takie należy traktować jako jedną usługę (por. wyrok NSA z 18 grudnia 2019 r., sygn. akt I FSK 1327/17). Sytuacja taka miałaby miejsce przykładowo w przypadku wynajmu lokali biurowych pod klucz gotowych do użytku wraz z dostawą mediów. Podobnie byłoby w przypadku krótkotrwałego najmu nieruchomości w celach wakacyjnych lub zawodowych, które są udostępniane bez możliwości oddzielenia mediów.

PRZYKŁAD 35

Jednostka wynajmuje lokal na cele mieszkaniowe. Oprócz czynszu najemca płaci również za zużycie mediów, w tym energii elektrycznej. Obciążenie za media następuje na podstawie kwot wynikających z faktury otrzymywanej od dostawcy energii elektrycznej (faktyczne zużycie).

Dostawa mediów stanowi czynność odrębną od najmu. Mimo że najem stanowi czynność zwolnioną z VAT, energia elektryczna powinna zostać refakturowana według stawki 23%.

PRZYKŁAD 36

Jednostka wynajmuje lokal użytkowy najemcy. Oprócz czynszu najemca płaci również za zużycie mediów, w tym za dostawę wody i odbiór ścieków. Obciążenie za media następuje na podstawie faktycznego zużycia wynikającego z podliczników.

Najem w tym przypadku będzie opodatkowany stawką 23%. Dostawa wody i usługa odbioru ścieków opodatkowane są według stawki 8%. Taką też stawkę należy przyjąć na refakturze, ponieważ rozliczenie następuje według faktycznego zużycia.

PRZYKŁAD 37

Jednostka wynajmuje jedno z wielu pomieszczeń biurowych znajdujących się w budynku. Ustalono jedną kwotę czynszu, która obejmuje całość kosztów z tytułu korzystania z lokalu. Wynajmujący otrzymuje faktury za media od dostawców. W umowie najmu ustalono jednak, że koszty zużycia mediów są wliczone w czynsz.

W tym przypadku jednostka świadczy jedynie usługę najmu. Mimo że najemca korzysta z mediów, nie stanowią one świadczenia odrębnego od najmu.

eprasa.pl 3eef68bf02

KSeF nie modyfikuje zasad dotyczących stawki VAT na refakturze. Przy refakturach wystawianych przy użyciu KSeF należy postępować w sposób dotychczasowy.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka dokonuje refakturowania zgodnie z przepisami?*
   Refakturowanie to fikcja prawna nakazująca uznać, że podmiot wystawiający refakturę wykonał usługę na rzecz podmiotu korzystającego z usługi, podczas gdy w rzeczywistości usługę wykonał inny podmiot. Refakturowanie wymaga, aby podmiot wystawiający refakturę działał w imieniu własnym, ale na rzecz osoby trzeciej. Oznacza to, że osoba trzecia musi odebrać (skonsumować) świadczenie faktycznego usługodawcy. Nie ma refakturowania, gdy odbiorca jest obciążany za koszty dodatkowe, które ponosi w związku ze świadczeniem głównym.
2. *Czy jednostka właściwie ustala moment powstania obowiązku podatkowego?*
   Moment ten trzeba ustalać tak, jakby refakturowana usługa od początku była świadczona przez refakturującego. Trzeba zidentyfikować, w jaki sposób powstaje obowiązek podatkowy dla refakturowanej usługi. Jeśli w dacie wykonania usługi – obowiązek podatkowy także dla refakturującego powstał w dacie wykonania usługi. Nie ma znaczenia data wystawienia refaktury. Jeśli refakturowana jest usługa, dla której obowiązek podatkowy powstaje w dacie wystawienia faktury – obowiązek podatkowy dla refakturującego powstanie w dacie wystawienia refaktury.
3. *Czy data sprzedaży na refakturze odpowiada dacie sprzedaży wskazanej na fakturze pierwotnej (wystawionej przez faktycznego usługodawcę)? Czy jednostka nie stosuje daty wystawienia refaktury jako daty wykonania usługi? Czy w przypadku przesunięcia terminu wystawienia refaktury nadal zachowana jest zgodność z datą faktycznego świadczenia?*
   Data sprzedaży na refakturze powinna być taka, jaka została umieszczona na fakturze wystawionej przed faktycznego usługodawcę dla podmiotu refakturującego. Późniejsza data wystawienia refaktury nie usprawiedliwia określenia daty wykonania usługi równej dacie wystawienia.
4. *Czy stawka VAT na refakturze odpowiada stawce VAT stosowanej do refakturowanej usługi? Czy jednostka uwzględnia wyjątki, np. dla świadczeń zwolnionych od podatku? Czy jednostka sprawdza zgodność refakturowanej stawki VAT z przepisami obowiązującymi w momencie świadczenia usługi?*

6. Faktura jako dokument uprawniający do odliczenia VAT naliczonego

Podstawowa zasada systemu VAT to **zasada neutralności**. Zakłada ona, że VAT nie obciąża podatnika tego podatku. Ma być dla niego neutralny. Podatek VAT powinien obciążać konsumpcję, tj. powinien zostać zapłacony przez konsumenta. Konsument, kupując towary i usługi, płaci VAT zawarty w ich cenie. Jednocześnie nie ma prawa do jego odliczenia. W ten sposób następuje opodatkowanie konsumpcji.

Podatnik VAT przy dokonywaniu zakupu towarów i usług również płaci VAT zawarty w cenie. W tym przypadku jednak VAT zasadniczo nie obciąża podatnika. Ten efekt jest zapewniany przez mechanizm odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia VAT naliczonego to zatem podstawowe narzędzie zapewnienia neutralności VAT.

eprasa.pl 3eef68bf02

WAŻNE Prawo do odliczenia VAT naliczonego powstaje z momentem powstania obowiązku w podatku VAT należnym.

Dla powstania prawa do odliczenia wymagane jest jednak dodatkowo, aby towary lub usługi, w związku z którymi powstał obowiązek w podatku należnym, zostały nabyte przez podatnika działającego w takim charakterze. Oznacza to, że jeśli jednostka nabyła dany towar lub usługę, działając jako:

- podmiot niebędący podatnikiem – to prawo do odliczenia nie powstało,
- podatnik – to prawo do odliczenia powstało.

Prawo to będzie zatem mogło być zrealizowane, jeśli towary i usługi zostaną wykorzystane do czynności opodatkowanych VAT.

PRZYKŁAD 38

Gmina otrzymała fakturę z naliczonym VAT za transport oraz przekazanie do utylizacji martwego dzika. Następnie kosztami obciążyła powiatowy inspektorat weterynarii.

W tym przypadku należy uznać, że gmina, zakupując usługi, działa jako podmiot niebędący podatnikiem. Wynika to z faktu, że odrębne przepisy nakładają na gminę obowiązek współpracy przy zwalczaniu chorób zakaźnych. Ponadto sektor publiczny działa w tym zakresie na zasadach wyłączności. Nie istnieje rynek tego typu czynności. Stąd nie dochodzi do ryzyka zakłócenia konkurencji. Należy uznać, że prawo do odliczenia VAT w ogóle nie powstało.

PRZYKŁAD 39

Gmina buduje budynek. W umowie o roboty budowlane zawarte są zapisy, że gmina jest zarejestrowana jako podatnik VAT czynny, oraz podany jest NIP gminy. W budynku zostanie zorganizowany dom kultury, który nieodpłatnie zostanie oddany do korzystania mieszkańcom gminy. Po czterech latach gmina zmieniła przeznaczenie budynku i oddała go odpłatnie w najem powołanej do tego spółce. Spółka ta ma wykorzystywać budynek w celach komercyjnych.

Prawo do odliczenia powstało. Gmina, zakupując usługi budowlane, działała jako podatnik VAT. Wynika to z zawartej umowy. Ponadto potencjalny sposób wykorzystania budynku może służyć czynnościom opodatkowanym. Oczywiście przez okres, w którym budynek służy jako dom kultury, gmina nie ma prawa do odliczenia VAT. Natomiast w związku ze zmianą przeznaczenia budynku możliwa będzie korekta VAT naliczonego.

Okoliczność, że prawo do odliczenia powstało, nie oznacza, iż to prawo będzie można zrealizować. **Odliczenie VAT naliczonego związane jest z poborem VAT należnego**. Gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do wykonywania czynności zwolnionych z VAT lub niepodlegających opodatkowaniu VAT, nie następuje

eprasa.pl 3eef68bf02

pobór VAT należnego ani możliwość odliczenia VAT naliczonego. Możliwość odliczenia VAT naliczonego istnieje jedynie w takim zakresie, w jakim nabyte towary lub usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Dodatkowo w przypadku jednostek sektora finansów publicznych prawo do odliczenia realizowane jest przy użyciu proporcji VAT oraz preproporcji VAT.

Mimo że KSeF nie zmienił przepisów bezpośrednio regulujących odliczanie VAT naliczonego, to jednak wpłynie na zasady odliczania podatku. Wynika to z faktu, że dla prawidłowego odliczenia VAT istotne znaczenie ma moment otrzymania faktur, które docelowo będą otrzymywane wyłącznie przy użyciu KSeF.

6.1. Termin odliczenia VAT naliczonego

Prawo do odliczenia przysługuje z momentem powstania obowiązku podatkowego w podatku należnym (art. 86 ust. 10 ustawy o VAT). Niezbędne do odliczenia VAT naliczonego jest jednak posiadanie faktury (art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT). W konsekwencji prawo do odliczenia będzie mogło być zrealizowane najwcześniej za okres rozliczeniowy, w którym łącznie spełnione są te dwa warunki, tj.:

1) powstanie obowiązku podatkowego w podatku należnym,

2) posiadanie faktury dokumentującej transakcję.

PRZYKŁAD 40

Jednostka zamówiła towar, który zostanie wykorzystany do czynności opodatkowanych. Faktura została wystawiona i przesłana na e-mail jednostki 31 stycznia 2026 r. z terminem płatności 14 dni od dnia otrzymania. Zamówiony towar jednostka otrzymała 1 lutego 2026 r. Dopiero tego dnia jednostka dysponowała prawem do rozporządzania towarem jak właściciel.

Prawo do odliczenia jednostka może zrealizować dopiero za luty 2026 r., ponieważ dopiero w tym miesiącu spełnione zostały oba warunki – powstanie obowiązku podatkowego od dostawy towaru oraz faktyczne dysponowanie nim jak właściciel. W styczniu 2026 r. nie był spełniony warunek polegający na powstaniu obowiązku podatkowego od realizowanej czynności.

6.1.1. Moment otrzymania faktury po wejściu w życie KSeF

Wejście w życie obowiązkowego KSeF od 1 lutego 2026 r. ma wpływ na określanie momentu otrzymania faktury. W codziennej działalności jednostek mogą wystąpić różne sytuacje, np. faktura:

- ustrukturyzowana przesłana automatycznie przez KSeF,
- wystawiona w trybie offline i później wprowadzona do systemu,
- przesłana w czasie, gdy KSeF był chwilowo niedostępny lub wystąpiła awaria systemu,
- otrzymana poza KSeF w formie tradycyjnej.

eprasa.pl 3eef68bf02

W każdej z tych sytuacji moment otrzymania faktury może się różnić, co wpływa na terminy rozliczeń podatkowych. A zatem jakie obowiązują zasady ustalania momentu otrzymania faktury dla każdego z tych przypadków?

6.1.1.1. Moment otrzymania faktury ustrukturyzowanej

Faktura ustrukturyzowana jest uznana za otrzymaną przy użyciu KSeF **w dniu przydzielenia w tym systemie numeru identyfikującego tę fakturę** (art. 106na ust. 3 ustawy o VAT).

WAŻNE Dla ustalenia daty otrzymania faktury ustrukturyzowanej nie ma znaczenia moment pobrania faktury z KSeF. Faktura jest otrzymana w dniu przydzielenia jej numeru KSeF.

W praktyce oznacza to, że nie ma znaczenia, kiedy nabywca faktycznie objął świadomością, że taka faktura została dla niego wystawiona przy użyciu KSeF.

PRZYKŁAD 41

Sprzedawca wystawił jednostce fakturę ustrukturyzowaną 28 lutego 2026 r. Numer KSeF został nadany tej fakturze 28 lutego 2026 r. Jednostka miała problemy z dostępem do KSeF i 1 marca 2026 r. poprosiła sprzedawcę, aby przesłał fakturę na e-mail. Sprzedawca zgodził się i 1 marca 2026 r. przysłał na e-mail jednostki fakturę w formacie pdf. Problemy z dostępem do KSeF ustały 3 marca 2026 r. Dopiero wówczas jednostka pobrała tę fakturę także poprzez KSeF. Jaka jest data otrzymania tej faktury?

Datą otrzymania faktury jest 28 lutego 2026 r., ponieważ w tym dniu został nadany numer KSeF.

Jednostka może odliczyć VAT za luty 2026 r., jeśli w lutym powstał także obowiązek podatkowy od tej czynności.

Po zalogowaniu się do Aplikacji Podatnika KSeF data nadania numeru KSeF jest prezentowana jako jedna z informacji dotyczących tej faktury. Podobnie programy komercyjne (finansowo-księgowe jednostki) służące do odbioru faktur z KSeF wyświetlają datę nadania numeru KSeF przy każdej fakturze zakupowej. Dzięki temu **ustalenie daty otrzymania faktury jest obecnie proste i nie wymaga dodatkowego sprawdzania, kiedy dokument fizycznie wpłynął do jednostki, w tym kiedy fakturę wręczono pracownikowi jednostki**. W tym zakresie KSeF znacząco ułatwia pracę księgowym.

Należy odróżnić moment otrzymania faktury od momentu, od którego biegnie termin płatności za otrzymaną fakturę. **Dzień nadania numeru KSeF nie musi być automatycznie dniem, od którego biegnie termin płatności**. Strony mają swobodę w kształtowaniu relacji cywilnoprawnych. **Możliwe jest ustalenie, że termin płatności biegnie od innej daty, w tym jego rozpoczęcie wymaga zaistnienia dodatkowych okoliczności**. Tutaj konieczne jest jednak porozumienie się z drugą stroną poprzez odpowiednie zapisy w łączącej je umowie.

eprasa.pl 3eef68bf02

6.1.1.2. Moment otrzymania faktury wystawionej w trybie offline24

Tryb offline polega na wystawieniu faktury elektronicznej zgodnej ze schemą FA(3) i przesłaniu tej faktury do KSeF **nie później niż w następnym dniu roboczym w celu przydzielenia jej numeru** (art. 106nda ust. 1 i 2 ustawy o VAT).

WAŻNE Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów faktur elektronicznych w trybie offline24 nie udostępnia się podatnikom krajowym przed przesłaniem do KSeF.

W odniesieniu do nabywców będących podatnikami krajowymi przepisy nie są jasne. Dominuje stanowisko, że faktur wystawionych w trybie offline24 nie udostępnia się podatnikom krajowym przed przesłaniem do KSeF.

Faktura elektroniczna wystawiona w trybie offline24 jest otrzymywana przez nabywcę przy użyciu KSeF (art. 106nda ust. 3 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 42

Pracownik jednostki 30 kwietnia 2026 r. kupował towar w punkcie sprzedaży. Sprzedawca z powodu problemów z Internetem wystawiał tego dnia faktury elektroniczne w trybie offline24. Pracownik sprzedawcy zachował się niezgodnie z dominującym stanowiskiem i wydał pracownikowi jednostki fakturę wystawioną w trybie offline24. Sprzedawca w następny dzień roboczy, 4 maja 2026 r., przesyła fakturę do KSeF w celu przydzielenia numeru. Jaka jest data otrzymania tej faktury?

Datą otrzymania faktury jest 4 maja 2026 r., ponieważ faktury elektroniczne w trybie offline24 otrzymywane są przy użyciu KSeF, tj. w dniu nadania im numeru KSeF.

Jednostka może odliczyć VAT nie wcześniej niż za maj 2026 r.

6.1.1.3. Moment otrzymania faktury wystawionej w trybie niedostępności KSeF

Niedostępność KSeF to zapowiedziana przerwa w funkcjonowaniu KSeF. W trakcie tego okresu można wystawiać faktury elektroniczne zgodne ze schemą FA(3), które muszą być przesłane do KSeF nie później niż w następnym dniu roboczym od końca okresu niedostępności (art. 106nh ustawy o VAT).

W tym przypadku również nie jest jasne, czy można udostępnić fakturę podatnikowi krajowemu. Dominuje stanowisko, że nie można, podobnie jak przy fakturach wystawionych w trybie offline24.

Faktura elektroniczna wystawiona w trybie niedostępności KSeF jest otrzymywana przez nabywcę przy użyciu KSeF.

PRZYKŁAD 43

Pracownik jednostki 30 kwietnia 2026 r. kupował towar w punkcie sprzedaży. W tym dniu trwała niedostępność KSeF, która zakończyła się 1 maja 2026 r.

eprasa.pl 3eef68bf02

Pracownik sprzedawcy zachował się niezgodnie z dominującym stanowiskiem i wydał pracownikowi jednostki fakturę wystawioną w trybie niedostępności KSeF. Sprzedawca w następny dzień roboczy, licząc od końca okresu niedostępności, 4 maja 2026 r. przesyła fakturę do KSeF w celu przydzielenia numeru. Jaka jest data otrzymania tej faktury?

Datą otrzymania faktury jest 4 maja 2026 r., ponieważ faktury elektroniczne w trybie niedostępności KSeF otrzymywane są przy użyciu KSeF, tj. w dniu nadania im numeru KSeF.

Jednostka może odliczyć VAT nie wcześniej niż za maj 2026 r.

6.1.1.4. Moment otrzymania faktury wystawionej podczas całkowitej awarii KSeF

Jednym z trybów wystawiania faktur w okresie awarii KSeF jest tryb tzw. całkowitej awarii KSeF, o której mowa w art. 106nf w zw. z art. 106ne ust. 1 ustawy o VAT. Wystąpienie takiej awarii ma być zakomunikowane podatnikom przez Ministra Finansów na stronie internetowej w BIP. Podobnie o zakończeniu takiej awarii także pojawi się komunikat Ministra Finansów na stronie internetowej w BIP. Te komunikaty wyznaczają okres trwania tzw. **całkowitej awarii KSeF.**

Podatnicy mogą wówczas wystawiać faktury elektroniczne zgodne ze schemą FA(3). Po zakończeniu awarii faktury te należy dosłać do KSeF w ciągu 7 dni roboczych od dnia zakończenia awarii wskazanego w komunikacie Ministra Finansów. Co istotne, te faktury mogą być swobodnie udostępniane między podatnikami, zanim zostaną przesłane do KSeF (art. 106nf ust. 2 ustawy o VAT). **Udostępnienie takiej faktury poza KSeF wymaga oznaczenia jej dwoma kodami, tj. tzw.:**

1) kodem OFFLINE,

2) kodem CERTYFIKAT.

WAŻNE Faktury wystawiane w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF mogą być udostępniane podatnikom krajowym przed przesłaniem do KSeF. Takie faktury udostępniane poza KSeF powinny być oznaczone dwoma kodami QR.

Datą otrzymania faktury wystawionej w okresie tzw. całkowitej awarii KSeF jest data faktycznego otrzymania faktury przez nabywcę. Natomiast w przypadku, w którym faktura nie zostałaby otrzymana do dnia przydzielenia jej numeru w KSeF, datą otrzymania faktury jest data przydzielenia numeru KSeF (art. 106nf ust. 10 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 44

Pracownik jednostki 30 kwietnia 2026 r. kupował towar w punkcie sprzedaży. W tym dniu trwała tzw. całkowita awaria KSeF, która zakończyła się 4 maja 2026 r. Pracownik sprzedawcy wydrukował fakturę i wydał ją pracownikowi jednostki. Było to działanie zgodne z przepisami. Sprzedawca przesłał fakturę do KSeF 7 maja 2026 r. Jaka jest data otrzymania tej faktury?

eprasa.pl 3eef68bf02

Datą otrzymania faktury jest 30 kwietnia 2026 r., ponieważ faktury elektroniczne w trybie niedostępności KSeF otrzymywane są przy użyciu KSeF, tj. w dniu nadania im numeru KSeF.

Jednostka może odliczyć VAT nie wcześniej niż za maj 2026 r.

PRZYKŁAD 45

Jednostka ustaliła w umowie z dostawcą, który stale dostarcza towary do jednostki, że w przypadku tzw. całkowitej awarii KSeF dostawca nie będzie przesyłał jednostce faktur poza KSeF, lecz zgodnie z obowiązkiem po prostu prześle je do KSeF po zakończeniu awarii, a jednostka pobierze te faktury przez KSeF.
W dniu 30 kwietnia 2026 r. trwała tzw. całkowita awaria KSeF, która zakończyła się 4 maja 2026 r. Dostawca wystawił fakturę w swoim systemie 30 kwietnia 2026 r., ale zgodnie z ustaleniami nie udostępnił jej jednostce. Dostawca przesłał fakturę do KSeF 7 maja 2026 r. Jaka jest data otrzymania tej faktury?

Datą otrzymania faktury jest 7 maja 2026 r., tj. data nadania fakturze numeru KSeF wobec faktu, że jednostka nie otrzymała przed tym dniem faktury poza KSeF.

6.1.1.5. Moment otrzymania faktury wystawionej poza KSeF

Możliwe jest, że jednostka w 2026 r., a nawet w 2027 r. lub później, otrzyma fakturę, która prawidłowo została wystawiona poza KSeF, jako faktura w formie papierowej lub jako faktura elektroniczna.

W 2026 r. będzie to najczęściej związane z korzystaniem przez podatnika z uproszczenia pozwalającego wystawiać faktury poza KSeF, **gdy suma faktur wystawionych w danym miesiącu, o których mowa w art 145m ustawy o VAT, nie przekracza 10 000 zł**. Ponadto jednostki mogą w 2026 r. otrzymywać wystawione poza KSeF **paragony fiskalne stanowiące faktury uproszczone oraz faktury wystawione przy zastosowaniu kasy rejestrującej**.

Dodatkowo może mieć miejsce awaria, o której mowa w art. 106ne ust. 3 ustawy o VAT (zob. pkt 7.2). W trakcie tej awarii można wystawiać faktury w formie papierowej lub faktury elektronicznej bez późniejszego przesyłania ich do KSeF.

W tej sytuacji – podobnie jak przed 1 lutego 2026 r. – datą otrzymania faktury będzie data otrzymania wiadomości e-mail zawierającej fakturę elektroniczną lub data udostępnienia pracownikowi jednostki faktury w formie papierowej.

6.2. Błędy na fakturze a prawo do odliczenia VAT

Zasada neutralności nie ma charakteru absolutnego. W przypadkach przewidzianych wyraźnie przez ustawę o VAT podatnicy nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego. Ograniczenia w prawie do odliczenia VAT powinny mieć swoje źródło w ustawie o VAT.

eprasa.pl 3eef68bf02

Wejście w życie KSeF powoduje ryzyko otrzymywania przez jednostki faktur wystawionych poza KSeF, niezgodnie z obowiązkiem, jaki ciąży na wystawcach faktur.

Jaki zatem wpływ mają te błędy na prawo jednostki do odliczenia podatku naliczonego?

6.2.1. Prawo do odliczenia VAT z faktury wystawionej błędnie poza KSeF

Jest bardzo prawdopodobne, że w 2026 r. jednostki będą otrzymywać faktury wystawione poza KSeF, mimo że podatnicy wystawiający te faktury powinni wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF. **Czy jednostka może odliczyć podatek naliczony z takiej faktury?**

W ustawie o VAT znajdują się trzy definicje dotyczące faktur:

1) **faktura** (art. 2 pkt 31),
2) **faktura elektroniczna** (art. 2 pkt 32),
3) **faktura ustrukturyzowana** (art. 2 pkt 32a).

Faktura to dokument w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą o VAT i przepisami wydanymi na jej podstawie. Faktura wypisana odręcznie na bloczku spełnia definicję faktury w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT.

Faktura elektroniczna to faktura w postaci elektronicznej, wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym. Faktura wystawiona w formacie pdf i udostępniona nabywcy pocztą elektroniczną spełnia definicję faktury elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy o VAT. Jest również fakturą w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT.

Faktura ustrukturyzowana to faktura wystawiona przy użyciu KSeF wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie. Powstanie faktury ustrukturyzowanej wymaga uzyskania numeru KSeF. Faktura ustrukturyzowana spełnia oczywiście warunki do uznania jej za fakturę elektroniczną oraz fakturę.

Jeśli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny przysyła jednostce fakturę na kwotę 11 000 zł brutto wystawioną w formacie pdf (faktura elektroniczna), wówczas łamie obowiązek wyrażony w art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem powinien wystawić fakturę ustrukturyzowaną przy użyciu KSeF. W tym przypadku jednostka może być pewna, że wystawca faktury błędnie wystawił fakturę poza KSeF.

Jeśli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT czynny przysyła jednostce fakturę na kwotę 1000 zł brutto wystawioną w formacie pdf (faktura elektroniczna), to jednostka nie wie, czy podatnik ten łamie obowiązek wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF. Możliwe jest, że podatnik korzysta z uprawnienia wyrażonego w art. 145m ustawy o VAT. Pozwala ono w 2026 r. wystawiać faktury poza KSeF, jeśli suma faktur wystawionych w danym miesiącu określonych w tym przepisie nie przekracza 10 000 zł. Jaka jest zatem sytuacja jednostki?

WAŻNE Faktura błędnie wystawiona poza KSeF nie pozbawia jednostki prawa do odliczenia podatku naliczonego.

eprasa.pl 3eef68bf02

Przepisy dotyczące odliczania VAT naliczonego zasadniczo nie uległy zmianie w związku z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF. W szczególności podatek naliczony nadal wynika z faktur w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, a nie z faktur ustrukturyzowanych, o których mowa w art. 2 pkt 32a ustawy o VAT (art. 86 ust. 2 ustawy o VAT).

Wystawca faktury, nawet jeśli nie wystawił faktury ustrukturyzowanej, to wystawił fakturę lub fakturę elektroniczną. Taki dokument daje prawo do odliczenia, gdy dokumentuje rzeczywiste świadczenie usług lub dostawę towarów, a jednostka wykorzysta je do czynności opodatkowanych.

Dyrektor KIS wydał do tej pory wiele interpretacji indywidualnych, w których uznawał za prawidłowe stanowiska wnioskodawców o istnieniu prawa do odliczenia VAT naliczonego z faktur wystawionych błędnie poza KSeF. Przykładem jest interpretacja indywidualna z 14 stycznia 2026 r. (znak: 0111-KDIB3-1.4012.892.2025.2.WN) oraz z 7 stycznia 2026 r. (znak: 0114-KDIP4-2.4012.842.2025.2.AA).

6.2.2. Błędy w treści faktury a prawo do odliczenia VAT naliczonego

Warunkiem merytorycznym realizacji prawa do odliczenia VAT jest nabycie towarów lub usług z zamiarem wykorzystania do czynności opodatkowanych VAT. Bez spełnienia tego warunku nie jest możliwe odliczenie VAT naliczonego.

Faktura jest potrzebna, aby móc zrealizować prawo do odliczenia VAT. Niemniej jednak zasadniczo stanowi warunek formalny odliczenia VAT. Oznacza to, że nie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia VAT naliczonego tylko z tego powodu, że faktura nie jest wystawiona w pełni prawidłowo.

W czym zatem tkwi problem? **Jeśli na fakturze znajdują się błędy, przy czym ich charakter pozwala na ustalenie najistotniejszych elementów wymaganych do odliczenia VAT naliczonego, prawo do odliczenia VAT istnieje**. Te elementy to oznaczenie dostawcy i nabywcy oraz kwoty, z której wynika wartość VAT do odliczenia. Ustalenie wymaganych danych w odniesieniu do dostawcy i nabywcy może się odbyć nie tylko na podstawie faktury, ale także całokształtu okoliczności faktycznych towarzyszących transakcji, np. na podstawie zawartej umowy lub wymienionej między stronami korespondencji.

PRZYKŁAD 46

Jednostka otrzymała fakturę, ale nie umieszczono na niej jej numeru NIP. Faktura dokumentuje usługę, która zostanie wykorzystana do czynności opodatkowanych. Jednostka dysponuje umową zawartą z wystawcą faktury. Istnieje też korespondencja między stronami oraz dokumentacja potwierdzająca fakt wykonania usługi. Na moment złożenia JPK_VAT za okres rozliczeniowy otrzymania faktury jednostka nie otrzymała jeszcze faktury korygującej.

Mimo błędu na fakturze istniejącego na moment złożenia JPK_VAT za okres rozliczeniowy otrzymania faktury jednostka ma prawo do odliczenia VAT. Błąd ma charakter formalny. Jest możliwość ustalenia wszystkich elementów stanu faktycznego koniecznych do zrealizowania prawa do odliczenia VAT.

eprasa.pl 3eef68bf02

Zasadniczo błędy na fakturze nie pozbawiają jednostki prawa do odliczenia. W szczególności nie wywołują takiego ryzyka tzw. **błędy mniejszej wagi,** tj. błędy, które do 31 stycznia 2026 r. można było poprawiać notą korygującą.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka prawidłowo korzysta z prawa do odliczenia VAT?*
   Prawo do odliczenia VAT powstaje, gdy jednostka nabywa towar lub usługę w ramach działalności opodatkowanej VAT, jako podatnik VAT. Prawo do odliczenia VAT powstaje i może być zrealizowane, jeśli zakup służy czynnościom opodatkowanym VAT i może nastąpić niezwłocznie lub poprzez korektę VAT.
2. *Czy jednostka prawidłowo rozlicza odliczenie VAT?*
   Odliczenie VAT może nastąpić najwcześniej za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy od czynności dokumentowanej fakturą, a jednostka otrzymała tę fakturę. W jednostkach sektora finansów publicznych odliczenie podatku naliczonego często uwzględnia proporcję oraz preproporcję VAT.
3. *Czy jednostka prawidłowo ustala datę otrzymania faktury w związku z wejściem w życie KSeF?*
   W związku z wejściem w życie KSeF datą otrzymania faktury ustrukturyzowanej jest data nadania tej fakturze numeru KSeF. Nie ma znaczenia to, czy jednostka powzięła informację, że wystawiono dla niej fakturę w KSeF, czy nie. Nie ma też znaczenia, kiedy jednostka pobrała fakturę z KSeF. Data nadania numeru KSeF będzie łatwo dostępna w programie do odbierania faktur z KSeF.
4. *Czy jednostka prawidłowo ustala datę otrzymania faktur wystawionych w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF?*
   Datą otrzymania faktury wystawionej w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF jest data nadania tej fakturze numeru KSeF. Faktur tych nie można udostępniać podatnikom krajowym, zanim zostaną przesłane do KSeF. Nawet jeśli taka faktura zostałaby udostępniona jednostce, datą otrzymania będzie data nadania tej fakturze numeru KSeF.
5. *Czy jednostka prawidłowo ustala datę otrzymania faktury wystawionej w trybie całkowitej awarii?*
   Datą otrzymania faktury wystawionej w trybie tzw. całkowitej awarii jest data faktycznego otrzymania faktury, ponieważ faktury wystawiane w tym trybie mogą być udostępniane podatnikom krajowym, zanim zostaną przesłane do KSeF. Natomiast gdyby faktura wystawiona w trybie tzw. całkowitej awarii była udostępniana jednostce wyłącznie przez KSeF, datą otrzymania będzie data przydzielenia fakturze numeru KSeF.
6. *Czy jednostka prawidłowo ustala datę otrzymania faktury wystawionej poza KSeF?*
   Datą otrzymania faktury wystawionej poza KSeF – tak jak obecnie – jest data jej faktycznego otrzymania.
7. *Czy jednostka prawidłowo korzysta z prawa do odliczenia VAT w przypadku faktur błędnie wystawionych poza KSeF lub zawierających błędy w treści?*
   Otrzymanie faktury błędnie wystawionej poza KSeF nie pozbawia jednostki prawa do odliczenia VAT. Podobnie nie pozbawiają jednostki prawa do odliczenia VAT błędy w treści faktury, dopóki z faktury oraz dokumentacji towarzyszącej transakcji możliwe jest zidentyfikowanie merytorycznych warunków odliczenia VAT. Prawo to istnieje nawet wtedy, gdy taki błąd formalny nie zostanie skorygowany w sposób określony przepisami prawa do momentu złożenia JPK_VAT.

eprasa.pl 3eef68bf02

7. Jak najnowsze zmiany w fakturowaniu wpływają na JPK_VAT

Zmiany w fakturowaniu wynikające z wprowadzenia obowiązkowego KSeF wpłynęły istotnie na treść pliku JPK_VAT.

Sposób prowadzenia ewidencji VAT reguluje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (dalej: rozporządzenie w sprawie JPK_VAT). Rozporządzenie zostało zmienione dwoma aktami:

1) rozporządzeniem Ministra Finansów z 29 grudnia 2023 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług,
2) rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.

Od 1 lutego 2026 r. weszła w życie nowa struktura JPK_VAT obejmująca ewidencję z deklaracją: JPK_V7M(3) oraz JPK_V7K(3). Obowiązują nowe zasady ewidencjonowania, które obligują podatników do podania szerszego zakresu informacji. **Pierwszy plik według nowych zasad trzeba złożyć za luty 2026 r. w marcu 2026 r.**

Co się zmieniło?

Od 1 lutego 2026 r. **w każdym wierszu w JPK_VAT (w sprzedaży i zakupie) podatnik ma obowiązek albo podać numer KSeF faktury, albo oznaczyć ten wiersz jednym z trzech nowych znaczników:**

1) BFK,

2) DI,

3) OFF.

Numer KSeF oraz ww. znaczniki znajdują się w jednym węźle schemy JPK_V7M(3)/JPK_V7K(3), który to węzeł jest obowiązkowy. Podatnik musi zatem podać numer KSeF albo zaznaczyć jeden z trzech znaczników. Stosowanie tych oznaczeń jest niezbędne do prawidłowego przygotowania pliku JPK_VAT – brak numeru KSeF lub odpowiedniego znacznika spowoduje odrzucenie pliku przez bramkę Ministerstwa Finansów.

Zmiany w JPK_VAT obowiązujące od 1 lutego 2026 r. nie modyfikują zasad oznaczania dokumentów ujmowanych w JPK_VAT innymi znacznikami, np.:

- **WEW** – dotyczącego czynności, które nie są udokumentowane fakturami,
- **RO** – odnoszącego się do dokumentu zbiorczego wewnętrznego,
- **FP** – dotyczącego faktury wystawionej do paragonu.

Te znaczniki nadal należy stosować zgodnie z dotychczasową praktyką. Nowe znaczniki nie zastępują starych.

eprasa.pl 3eef68bf02

7.1. Numer KSeF w JPK_VAT

Podatnicy są zobligowani do podawania numeru KSeF, czyli unikatowego numeru identyfikującego fakturę ustrukturyzowaną w KSeF. Numer KSeF składa się z 35 znaków, w tym z trzech myślników, i zawiera:

- NIP podatnika wystawiającego fakturę (10 znaków),
- datę przesłania faktury do KSeF (8 znaków),
- numer techniczny pozwalający odróżnić faktury (12 znaków),
- sumę kontrolną (2 znaki).

Numer KSeF występuje zarówno w części poświęconej na ewidencjonowanie sprzedaży, jak i w części dedykowanej na ewidencjonowanie zakupu. Oznacza to, że jednostki mają obowiązek podawać numery KSeF swoich faktur ustrukturyzowanych sprzedażowych, jak również faktur ustrukturyzowanych zakupowych, z których odliczają VAT.

Numer KSeF należy podać w JPK_VAT, jeśli ten numer został nadany fakturze na dzień złożenia JPK_VAT.

Przepisy ustawy o VAT przewidują wystawianie faktur w tzw. trybach awaryjnych. Rozróżnia się tzw. tryb offline24 (art. 106nda ustawy o VAT), niedostępność KSeF (art. 106nh ustawy o VAT) oraz tzw. całkowitą awarię KSeF (art. 106nf ustawy o VAT). We wszystkich tych trzech trybach można wystawić faktury elektroniczne zgodne ze schemą FA(3). W takim przypadku podatnik ma obowiązek w określonym czasie dosłać fakturę elektroniczną do KSeF w celu przydzielenia jej numeru. Taka faktura elektroniczna nie staje się fakturą ustrukturyzowaną po przydzieleniu jej numeru KSeF. Natomiast numer KSeF nadany takiej fakturze także należy podawać w JPK_VAT w części sprzedażowej oraz zakupowej.

PRZYKŁAD 47

W dniu 8 kwietnia 2026 r. jednostka ma problemy z Internetem. Zdecydowała się skorzystać z możliwości wystawiania faktur elektronicznych w trybie offline24. Faktura została wystawiona jako faktura elektroniczna zgodna ze schemą FA(3). Następnego dnia roboczego, tj. 9 kwietnia 2026 r., problemy z Internetem już nie występowały i faktura została wysłana do KSeF w celu przydzielenia jej numeru.

Ta faktura nie jest fakturą ustrukturyzowaną tylko fakturą elektroniczną, o której mowa w art. 106nda ust. 1 ustawy o VAT (faktura wystawiona w trybie offline24). Natomiast jako że został jej nadany numer KSeF do dnia złożenia JPK_VAT, należy podać ten numer w pliku JPK_VAT.

Zmiana polegająca na zawarciu w JPK_VAT numeru KSeF wymaga dostosowania programów finansowo-księgowych tak, aby automatycznie pobierały i przyporządkowywały numer KSeF do faktur ujmowanych w JPK_VAT.

eprasa.pl 3eef68bf02

7.2. Znacznik BFK

Symbolem BFK należy oznaczać faktury elektroniczne oraz faktury w postaci papierowej. Są to zatem faktury, które nie zostały wystawione przy użyciu KSeF. Przykładowo będą to faktury wystawione dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Podatnicy ujmujący w części zakupowej JPK_VAT paragony fiskalne stanowiące faktury uproszczone także powinni oznaczać takie faktury symbolem BFK. Te faktury funkcjonujące w obrocie jeszcze w 2026 r. będą stanowiły faktury w formie papierowej.

W ocenie autora symbolu BFK należy także używać dla faktur wystawionych przez usługodawców i dostawców zagranicznych dokumentujących import usług oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów.

Wprowadzanie nowych znaczników nie zwalnia z obowiązku stosowania dotychczasowych znaczników, takich jak: WEW, RO czy FP. Zasady ich używania się nie zmieniły.

PRZYKŁAD 48

Jednostka wykonała usługę na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Sprzedaż została zaewidencjonowana na kasie rejestrującej. Nabywca zażądał wystawienia faktury. Jednostka wystawiła fakturę elektroniczną poza KSeF i przesłała fakturę w formacie pdf na adres e-mail nabywcy.

Jednostka ujmując tę fakturę w pliku JPK_VAT ma obowiązek oznaczyć ją symbolem BFK.

Dodatkowo, jako że jest to faktura do paragonu, jednostka ma obowiązek oznaczyć tę fakturę symbolem FP.

Jeśli w jednostce wystąpi przypadek, że została wystawiona faktura elektroniczna w jednym z trzech trybów awaryjnych (zob. pkt 7.1) i tej fakturze nie został nadany numer KSeF do dnia przesłania pliku JPK_VAT, tej faktury nie należy oznaczać symbolem BFK. Informacje o tym, co należy zrobić w takim przypadku, znajdują się w dalszej części.

Natomiast należy zastosować znacznik BFK w przypadku wystawienia faktury w trakcie okresu występowania awarii, o której mowa w art. 106ne ust. 3 w zw. z art. 106ng ustawy o VAT. Jest to czwarty rodzaj „awarii" KSeF, jaki rozróżniają przepisy – obok opisanych wcześniej (trybu offline24, trybu niedostępności KSeF oraz tzw. całkowitej awarii KSeF).

Awaria, o której mowa w art. 106ne ust. 3 w zw. z art. 106ng ustawy o VAT, różni się od tzw. całkowitej awarii KSeF (art. 106nf w zw. z art. 106ne ust. 1 ustawy o VAT) tym, że o tej ostatniej podatnicy zostaną poinformowani przez Ministra Finansów w komunikacie na jego stronie internetowej w BIP. Natomiast awaria, o której mowa w art. 106ne ust. 3 w zw. z art. 106ng ustawy o VAT, występuje wtedy, gdy Minister Finansów nie ma możliwości zamieszczenia komunikatu o wystąpieniu awarii KSeF na własnej stronie internetowej w BOP. Wtedy komunikat o takiej awarii KSeF zostanie przekazany w środkach społecznego przekazu. W trakcie trwania tej awarii podatnicy mają prawo nie stosować przepisów o KSeF. Mogą wówczas wystawiać faktury w formie papierowej lub faktury

eprasa.pl 3eef68bf02

elektroniczne. Nie ma obowiązku, by te faktury były zgodne ze schemą FA(3), ani nie ma obowiązku przesyłania ich potem do KSeF. Natomiast tak jak już wskazano, wystawienie faktury w okresie trwania takiej awarii obliguje do oznaczenia tej faktury symbolem BFK. Podobnie odliczenie VAT naliczonego z faktury wystawionej w okresie awarii, o której mowa w art. 106ne ust. 3 w zw. z art. 106ng ustawy o VAT, wymaga, by w części zakupowej JPK_VAT jednostka użyła symbolu BFK.

7.3. Znacznik DI

W JPK_VAT ujmuje się nie tylko faktury, ale także inne dowody, np. raporty okresowe dotyczące sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej oraz dokumenty wewnętrzne.

Po zmianach **dla dokumentów, którym nie nadaje się numerów KSeF oraz które nie stanowią faktur, należy stosować znacznik DI**, rozumiany jako dowód inny.

Symbolem DI oznacza się zbiorcze dowody sprzedaży z kas rejestrujących. Będzie to także symbol właściwy dla dowodów wewnętrznych dotyczących np. naliczenia VAT należnego w związku z nieodpłatnym przekazaniem towarów. Znacznik DI występuje zarówno w części sprzedażowej, jak i w części zakupowej. W części zakupowej symbol DI należy stosować np. dla dokumentu wewnętrznego związanego z rozliczeniem rocznej korekty VAT naliczonego wynikającej ze stosowania preproporcji VAT.

PRZYKŁAD 49

W JPK_V7K za marzec 2026 r. jednostka ujmuje następujące zdarzenia gospodarcze:

1) **sprzedaż zaewidencjonowaną na kasie rejestrującej,**
2) **dokument wewnętrzny związany z naliczeniem VAT należnego od nieodpłatnego przekazania,**
3) **dokument wewnętrzny, którym jednostka prezentuje kwotę korekty VAT naliczonego wynikającą z rozliczenia preproporcji za 2025 r.**

Jednostka w pliku JPK_V7K za marzec 2026 r. przy ww. zdarzeniach powinna zastosować następujące znaczniki:

1) sprzedaż zaewidencjonowana na kasie rejestrującej – DI oraz RO,
2) dokument wewnętrzny związany z naliczeniem VAT należnego od nieodpłatnego przekazania – DI oraz WEW,
3) dokument wewnętrzny, którym jednostka prezentuje kwotę korekty podatku naliczonego wynikającą z rozliczenia preproporcji za 2025 r. – DI oraz WEW.

Jak już wspomniano, nie należy stosować znacznika BFK dla faktury elektronicznej wystawionej w jednym z trzech trybów awaryjnych (offline 24, niedostępność KSeF lub tzw. całkowita awaria KSeF), dla której nie został nadany numer KSeF do dnia przesłania pliku JPK_VAT. Natomiast w omawianym przypadku jednostka ma obowiązek **oznaczyć symbolem DI fakturę elektroniczną wystawioną w trybie offline24 oraz w trybie**

eprasa.pl 3eef68bf02

niedostępności KSeF, dla której nie został nadany numer KSeF do dnia przesłania JPK_VAT. Nie używa się natomiast znacznika DI dla faktury elektronicznej wystawionej w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF. W tym przypadku stosuje się znacznik OFF.

WAŻNE Symbolem DI należy oznaczać faktury elektroniczne wystawione w trybie offline24 oraz w trybie niedostępności KSeF, dla których nie został nadany numer KSeF do dnia przesłania JPK_VAT. Natomiast w takiej sytuacji nie należy oznaczać symbolem DI faktury elektronicznej wystawionej w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF.

Plik JPK_VAT zawierający znacznik DI przy fakturze wystawionej w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF **jednostka będzie musiała skorygować po tym, jak fakturze zostanie nadany numer KSeF**. Wynika to z pkt 15 części II załącznika do rozporządzenia w sprawie JPK_VAT. W praktyce takie korekty mogą jednak występować niezwykle rzadko. Trudno uznać, że częste będą sytuacje, w których podatnik wystawił fakturę w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF w miesiącu X i nie dosłał jej do KSeF do 25 dnia miesiąca X+1. Z przepisów ustawy o VAT wynika, że podatnik powinien dosłać takie faktury do KSeF nie później niż następnego dnia roboczego, licząc od daty wystawienia (tryb offline24) lub licząc od końca okresu niedostępności (tryb niedostępności KSeF).

7.4. Znacznik OFF

Jednym z trybów wystawiania faktur w okresie awarii KSeF jest tryb tzw. całkowitej awarii KSeF. W trakcie takiej awarii podatnicy mogą wystawiać faktury elektroniczne zgodne ze schemą FA(3) i mogą je udostępniać podatnikom krajowym, zanim faktura zostanie dosłana do KSeF. Po zakończeniu awarii faktury te należy dosłać do KSeF w ciągu 7 dni roboczych od dnia zakończenia awarii.

Jeśli **na dzień złożenia JPK_VAT** faktura wystawiona **w trybie całkowitej awarii KSeF,** którą jednostka ujmuje w JPK_VAT (w sprzedaży lub w zakupie), **nie posiadałaby jednak numeru KSeF, tę fakturę należy oznaczyć symbolem OFF**.

PRZYKŁAD 50

Od 1 do 3 kwietnia 2026 r. trwała całkowita awaria KSeF. Pracownik jednostki kupował wtedy towary na potrzeby czynności opodatkowanych VAT. Dostawca 2 kwietnia 2026 r. wystawił fakturę elektroniczną zgodną ze schemą FA(3), w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF. Faktura z dwoma kodami (OFFLINE oraz CERTYFIKAT) została wydana w formie papierowej pracownikowi jednostki. Dostawca nie wykonał jednak obowiązku, który na nim ciążył, tj. nie przesłał tej faktury do KSeF ani w ciągu 7 dni roboczych od końca awarii, ani do 25 maja 2026 r., kiedy jednostka złożyła plik JPK_VAT za kwiecień 2026 r.

eprasa.pl 3eef68bf02

Zarówno dostawca w swoim JPK_VAT za kwiecień 2026 r. (w części sprzedażowej), jak i jednostka w swoim pliku JPK_VAT za kwiecień 2026 r. (w części zakupowej) mają obowiązek oznaczyć tę fakturę symbolem OFF.

Jednostki będą musiały zwracać uwagę na to, kiedy miała miejsce tzw. całkowita awaria KSeF, ponieważ faktury wystawione w tym okresie mogą być objęte obowiązkiem oznaczenia symbolem OFF.

Nie ma obowiązku korygowania JPK_VAT w przypadku, w którym został użyty znacznik OFF, a następnie podatnik przesłał do KSeF fakturę wystawioną w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF. Takie postępowanie zostało potwierdzone w najnowszej wersji broszury JPK_VAT z deklaracją [JPK_V7M(3), JPK_V7K(3)] ze stycznia 2026 r. ➔ do pobrania na www.inforlex.pl

7.5. Doprecyzowanie zasad ujmowania niektórych faktur w JPK_VAT

Do 31 stycznia 2026 r. przepisy rozporządzenia w sprawie JPK_VAT przewidywały, że w ewidencji należy wykazać podstawę opodatkowania wynikającą ze sprzedaży zwolnionej od podatku oraz sprzedaży opodatkowanej stawką 0%, w odniesieniu do których **istniał obowiązek** wystawienia przez podatnika faktury (§ 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie JPK_VAT). W konsekwencji w niektórych przypadkach możliwe było wystawianie faktur, które jednak mogły nie być ujmowane w JPK_VAT. W ich miejsce w pliku JPK_VAT ujęty był dowód wewnętrzny, który zawierał zsumowaną wartość tych faktur. Jak wynika z przepisu, to podejście mogło dotyczyć czynności zwolnionych od podatku oraz objętych stawką 0%, co do których podatnik nie miał obowiązku wystawienia faktur. W praktyce dotyczyło to zatem sprzedaży zwolnionej od podatku, w tym dokonywanej także na rzecz podatnika. Taki sposób ewidencjonowania potwierdzały organy podatkowe, np. w interpretacji Dyrektora KIS z 6 czerwca 2022 r. (znak: 0113-KDIPT1-3.4012.523.2020.9.ALN).

Od 1 lutego 2026 r. § 10 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie JPK_VAT brzmi w ten sposób, że w ewidencji należy wykazać podstawę opodatkowania wynikającą ze sprzedaży zwolnionej od podatku oraz sprzedaży opodatkowanej stawką 0%, w odniesieniu do których **istniał obowiązek lub możliwość** wystawienia przez podatnika faktury.

Trudno odczytać intencję ustawodawcy, co stoi za tą zmianą, tj. czy jest to zmiana tylko redakcyjna lub merytoryczna. W ocenie autora istniejący obowiązek został rozszerzony. Obecnie należy ujmować w ewidencji także te faktury dokumentujące sprzedaż zwolnioną od podatku oraz opodatkowaną stawką 0%, co do której przepisy nie przewidują obowiązku ich wystawienia, a jedynie możliwość ich wystawienia. W praktyce zatem **każda faktura wystawiona w związku ze sprzedażą zwolnioną od podatku oraz opodatkowaną stawką 0% powinna być ujęta w pliku JPK_VAT.**

eprasa.pl 3eef68bf02

PRZYKŁAD 51

Jednostka świadczy usługi zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 ustawy o VAT. Sprzedaż następuje zarówno na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i na rzecz podatników. Sprzedaży zwolnionej, w tym na rzecz podatników, nie ma obowiązku dokumentować fakturą. Jednostka nie korzysta jednak z tej możliwości i sprzedaż na rzecz podatników dokumentuje fakturami. Natomiast w pliku JPK_VAT wartość całej sprzedaży zwolnionej, tj. obejmującej sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz podatników, ujęta jest jednym dowodem wewnętrznym z symbolem WEW.

Począwszy od pliku JPK_VAT za luty 2026 r. jednostka powinna ujmować w nim poszczególne faktury dokumentujące sprzedaż zwolnioną od podatku, tj. taką, co do której jednostka nie miała obowiązku, a jedynie możliwość, wystawienia faktury.

7.6. Doprecyzowanie zasad oznaczania faktur symbolem FP oraz ewidencjonowania faktur uproszczonych

Do 31 stycznia 2026 r. symbolem FP należało oznaczać faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1–3 ustawy o VAT (§ 10 ust. 5 pkt 3 rozporządzenia w sprawie JPK_VAT w zw. z art. 109 ust. 3d ustawy o VAT). Przepis ten dotyczył faktur wystawionych do paragonów fiskalnych oraz faktur wystawionych bezpośrednio przy użyciu kasy rejestrującej, gdy wartość sprzedaży i kwota podatku są zaewidencjonowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy.

Od 1 lutego 2026 r. art. 106h ustawy o VAT dotyczy już tylko faktur wystawionych do paragonów fiskalnych. Nie obejmuje już swoim zakresem faktur wystawionych bezpośrednio przy użyciu kasy rejestrującej. Jest to spowodowane tym, że od 1 stycznia 2027 r. kasy rejestrujące będą mogły wystawiać jedynie paragony fiskalne i nie będzie możliwości wystawiania przy ich użyciu faktur.

Jednocześnie w przepisach epizodycznych do ustawy o VAT wskazano, że **do 31 grudnia 2026 r.** istnieje możliwość wystawiania faktur elektronicznych lub faktur w postaci papierowej bezpośrednio przy użyciu kasy rejestrującej (art. 145n ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT). Do tej daty te faktury nadal będą występować w obrocie i mogą nie być wystawiane w KSeF.

W związku z tymi przepisami konieczne było doprecyzowanie zasad ewidencjonowania w pliku JPK_VAT faktur elektronicznych lub faktur w postaci papierowej wystawianych bezpośrednio przy użyciu kasy rejestrującej. Od 1 lutego 2026 r. obowiązuje przepis epizodyczny § 11c rozporządzenia w sprawie JPK_VAT. Zgodnie z tym przepisem **do 31 grudnia 2026 r. faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej wystawione przy użyciu kasy rejestrującej nadal powinny być oznaczane symbolem FP**.

Druga zmiana dotyczy doprecyzowania zasad ewidencjonowania paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone. Takie faktury do 31 grudnia 2026 r. nadal będą

eprasa.pl 3eef68bf02

występować w obrocie i mogą nie być wystawiane w KSeF (art. 145n ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT).

W związku z tym przepisem epizodycznym ustawodawca w § 2 rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie JPK_VAT z 2023 r. doprecyzował, że **do 31 grudnia 2026 r. paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone nadal nie muszą być prezentowane odrębnie w części sprzedażowej JPK_VAT, o ile zostały ujęte w dowodzie zbiorczym o sprzedaży z kasy rejestrującej.** Oznacza to, że zachowano *status quo* i do 31 grudnia 2026 r. prawidłowe będzie ujęcie w części sprzedażowej JPK_VAT tych faktur poprzez zbiorcze dowody o sprzedaży z kas rejestrujących.

PRZYKŁAD 52

W kwietniu 2026 r. jednostka wystawiła fakturę przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Wartość sprzedaży i kwota podatku z tej faktury zostały zaewidencjonowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy rejestrującej. Ponadto jednostka wystawiała w kwietniu 2026 r. paragony fiskalne do kwoty 450 zł zawierające NIP nabywcy. Oba rodzaje faktur nie zostały wystawione przy użyciu KSeF.

Jeden z nabywców odmówił przyjęcia faktury wystawionej przy zastosowaniu kasy fiskalnej. Drugi z nabywców odmówił przyjęcia faktury uproszczonej. Jak powinna postąpić jednostka? Jak ująć te faktury w JPK_VAT?

Jednostka może odmówić nabywcom wystawienia faktury przy użyciu KSeF.

Do 31 grudnia 2026 r. podatnicy mają prawo wystawiać takie faktury poza KSeF. Do tej daty mają one status faktury ze wszystkimi konsekwencjami przewidzianymi przez przepisy w zakresie VAT.

Fakturę wystawioną przy zastosowaniu kasy rejestrującej jednostka powinna ująć w okresie jej wystawienia z symbolem FP. Tak jak do tej pory faktura ta nie zwiększa wartości sprzedaży oraz VAT należnego za okres, w którym została ujęta w ewidencji.

Paragon fiskalny uznany za fakturę uproszczoną nie będzie odrębnie ujęty w JPK_VAT. Wartość tej sprzedaży zostanie ujęta w dowodzie zbiorczym o sprzedaży z kasy rejestrującej.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka prawidłowo podaje numer KSeF w części sprzedażowej i zakupowej JPK_VAT dla faktur ustrukturyzowanych, którym numer nadano na dzień złożenia pliku?*
   Począwszy od pliku za luty 2026 r. należy podawać numer KSeF faktury ustrukturyzowanej, jeśli na dzień złożenia JPK_VAT został on nadany. Obowiązek dotyczy faktur ujmowanych w części sprzedażowej oraz zakupowej ewidencji VAT.
   Numer KSeF należy podać także dla faktur elektronicznych wystawionych w trybie offline24, trybie niedostępności KSeF oraz w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF, jeśli na dzień złożenia JPK_VAT został on nadany.
2. *Czy jednostka prawidłowo oznacza symbolem BFK faktury wystawione poza KSeF w części sprzedażowej i zakupowej JPK_VAT?*

eprasa.pl 3eef68bf02

W przypadku zaewidencjonowania w pliku JPK_VAT faktur w formie papierowej lub faktur elektronicznych, czyli faktur wystawionych poza KSeF, należy je oznaczyć symbolem BFK. Obowiązek dotyczy faktur ujmowanych w części sprzedażowej oraz zakupowej ewidencji VAT.

3. *Czy jednostka prawidłowo oznacza dowody inne niż faktury w JPK_VAT znacznikiem DI oraz równocześnie stosuje dotychczasowe znaczniki RO i WEW?*

   Dowody ujmowane w pliku JPK_VAT inne niż faktury należy oznaczać znacznikiem DI. Dodatkowo nadal należy je oznaczać dotychczas obowiązującymi znacznikami, tj. RO oraz WEW.

4. *Czy jednostka prawidłowo ujmuje faktury elektroniczne wystawione w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF ze znacznikiem DI, a po nadaniu numeru KSeF dokonuje korekty JPK_VAT i podaje numer KSeF?*

   Faktura elektroniczna wystawiona w trybie offline24 lub w trybie niedostępności KSeF, jeśli na dzień złożenia JPK_VAT nie został jej nadany numer KSeF, powinna być ujęta w pliku JPK_VAT ze znacznikiem DI. Po nadaniu tej fakturze numeru KSeF należy skorygować plik JPK_VAT podając numer KSeF.

5. *Czy jednostka prawidłowo oznacza faktury elektroniczne wystawione w trybie całkowitej awarii KSeF symbolem OFF w części sprzedażowej i zakupowej JPK_VAT?*

   Faktura elektroniczna wystawiona w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF, jeśli na dzień złożenia JPK_VAT nie został jej nadany numer KSeF, powinna być oznaczona symbolem OFF. Obowiązek dotyczy faktur ujmowanych w części sprzedażowej oraz zakupowej ewidencji VAT. Po nadaniu tej fakturze numeru KSeF nie ma obowiązku skorygowania pliku JPK_VAT, by podać numer KSeF.

6. *Czy jednostka prawidłowo oznacza faktury wystawione w okresie awarii, o której mowa w art. 106ne ust. 3 ustawy o VAT, symbolem BFK w JPK_VAT?*

   W przypadku awarii wywołanej okolicznością uniemożliwiającą Ministrowi Finansów zamieszczenie komunikatu o awarii na własnej stronie internetowej faktury wystawione w okresie takiej awarii należy oznaczać w JPK_VAT symbolem BFK.

7. *Czy jednostka prawidłowo ewidencjonuje w JPK_VAT faktury wystawione przy użyciu kasy rejestrującej oraz paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone, zgodnie z obowiązującymi zasadami?*

   Zasady ewidencjonowania w JPK_VAT faktur wystawionych przy użyciu kasy rejestrującej oraz paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone w 2026 r. pozostają bez zmian.

8. Odpowiedzialność karna skarbowa za błędy w fakturowaniu

Dla księgowych istotne jest zrozumienie, że błędy w wystawianiu faktur mogą skutkować nie tylko zaległością, ale także odpowiedzialnością karną skarbową. Ważne jest, kto może ponieść odpowiedzialność, jakie znaczenie ma wina umyślna oraz które typy błędów, np. faktury wadliwe, nierzetelne czy niewystawione w terminie, mogą rodzić realne zagrożenie karne.

Jakie są zasady ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej związanej z fakturowaniem? Jakie błędy jednostki popełniają najczęściej?

eprasa.pl 3eef68bf02

8.1. Odpowiedzialność podatkowa a odpowiedzialność karna skarbowa

Błędne wystawienie faktury może **skutkować co najmniej dwoma rodzajami odpowiedzialności:**

1) **podatkową,**
2) **karną skarbową** – zasady jej ponoszenia są regulowane w ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (dalej: k.k.s.).

Odpowiedzialność podatkowa wiąże się z istnieniem zaległości podatkowej, czyli stanu, w którym jednostka nie zapłaciła podatku w terminie (art. 51 § Ordynacji podatkowej). Odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny. Żadne inne przesłanki – poza powstaniem zaległości podatkowej – nie muszą być spełnione, aby jednostka poniosła ten rodzaj odpowiedzialności. W szczególności nie jest ona uzależniona od okoliczności subiektywnych, np. winy. Odpowiedzialność ta spoczywa na podatniku.

PRZYKŁAD 53

Gmina dokonuje dostawy nieruchomości. Ustalono, że transakcja powinna korzystać ze zwolnienia z VAT. Wystawiono fakturę bez VAT. W ten sposób transakcja została również ujęta w ewidencji prowadzonej na potrzeby VAT. Okazało się, że transakcja powinna być opodatkowana stawką 23%.

W tej sytuacji błędne wystawienie faktury spowodowało powstanie zaległości podatkowej. Obejmuje ona VAT, jaki nie został zapłacony przez gminę w rozliczeniu za okres dostawy nieruchomości.

8.2. Kto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w związku z wystawianiem faktur

Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej (art. 9 § 3 k.k.s.).

Wystawianie faktur należy uznać za zajmowanie się sprawami gospodarczymi jednostki. W przypadku jednostki fakturowaniem zajmują się konkretni pracownicy, którym te obowiązki zostały powierzone. Źródłem tych obowiązków będzie najczęściej umowa o pracę.

WAŻNE Pracownik jednostki, który w zakresie swoich obowiązków ma powierzone wystawianie faktur, może zostać pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej.

eprasa.pl 3eef68bf02

8.3. Wina jako warunek poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej

Odpowiedzialność karna skarbowa ma inny charakter niż odpowiedzialność podatkowa. Odpowiedzialność podatkowa ma charakter obiektywny. Oznacza to, że dla przypisania odpowiedzialności podatkowej wystarczające jest jedynie naruszenie przepisu podatkowego w zakresie powstania zaległości podatkowej.

W przypadku odpowiedzialności karnej skarbowej nie wystarczy wypełnienie przesłanek (znamion) przewidzianych w k.k.s. **Konieczne jest przypisanie sprawcy winy**. Odpowiedzialność ta ma zatem charakter subiektywny.

Zasady określone w k.k.s. stanowią, że przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić zasadniczo tylko umyślnie (art. 4 § 1 k.k.s.). Nieumyślnie jedynie wtedy, gdy k.k.s. tak stanowi. Wśród czynów zabronionych związanych z fakturowaniem nie ma takich, które mogą zostać popełnione nieumyślnie.

WAŻNE Odpowiedzialność karna skarbowa za błędy w fakturowaniu może zostać przypisana pracownikowi jedynie wtedy, gdy działał umyślnie (wina umyślna).

Czyn zabroniony popełniony jest umyślnie, jeżeli sprawca ma zamiar jego popełnienia, tj. chce go popełnić albo przewidując możliwość jego popełnienia, na to się godzi (art. 4 § 2 k.k.s.). W ramach tego przepisu rozróżnia się zamiar:

- bezpośredni,
- ewentualny (wynikowy).

Kiedy sprawca chce popełnić czyn zabroniony i w związku z tym podejmuje działania zmierzające do popełnienia tego czynu, zachodzi **zamiar bezpośredni**.

Zamiar ewentualny przysparza znacznie więcej trudności. W pewnym uproszczeniu można stwierdzić, że **zamiar ewentualny** zachodzi wtedy, gdy sprawca nie chce popełnić czynu zabronionego. Natomiast w związku z określonym działaniem albo zaniechaniem nie ma pewności, czy w ten sposób nie dopuści się czynu zabronionego, przy czym jest mu to obojętne, stąd nie przerywa działania albo nie podejmuje wymaganego zachowania. Jest to wystarczające do umyślnego popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego.

8.4. Najczęstsze przypadki naruszenia przepisów dotyczących fakturowania

W procesie fakturowania mogą wystąpić liczne przypadki naruszeń przepisów, które niosą ryzyko odpowiedzialności karnej skarbowej. Do najczęstszych należą: wystawienie faktury w sposób wadliwy, niewystawienie faktury pomimo obowiązku oraz wystawienie faktury nierzetelnej.

eprasa.pl 3eef68bf02

Jakie są czyny zabronione przewidziane przez k.k.s. związane z fakturowaniem? Jakie najczęściej mogą przydarzyć się w związku z aktywnością jednostek sektora finansów publicznych?

Znajomość najczęstszych błędów pozwala skutecznie zapobiegać naruszeniom, prawidłowo prowadzić ewidencję VAT i minimalizować ryzyko sankcji.

8.4.1. Wystawienie faktury w sposób wadliwy

Czynem zabronionym jest wystawienie faktury w sposób wadliwy. Kto wbrew obowiązkowi wystawia fakturę w sposób wadliwy, **podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych** (art. 62 § 1 k.k.s.). W wypadku mniejszej wagi sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 62 § 5 k.k.s.). Przez wadliwość należy rozmień wystawienie faktury w sposób niezgodny z obowiązującymi w tym zakresie przepisami.

Za fakturę wystawioną w sposób wadliwy należy uznać fakturę wystawioną po upływie terminu na jej wystawienie. Wadliwa będzie też faktura niezawierająca pewnego elementu wymaganego przez przepisy, np.:

- podstawy prawnej zwolnienia z VAT,
- wyrazów „metoda kasowa",
- wyrazów „mechanizm podzielonej płatności".

Pracownik jednostki, który otrzymał fakturę bez wyrazów „mechanizm podzielonej płatności", co do której istnieje obowiązek umieszczenia na niej tych wyrazów, nie ponosi odpowiedzialności karnej skarbowej. Przepisy penalizują wystawienie faktury w sposób wadliwy, nie zaś posłużenie się taką fakturą.

W ocenie autora nie może wiązać się z odpowiedzialnością karną skarbową przypadek umieszczenia na fakturze wyrazów „mechanizm podzielonej płatności", kiedy nie było to obowiązkowe. W tym przypadku czyn podlegający karze nie zachodzi, bo faktura nie jest wystawiona niezgodnie z przepisami prawa. Zawiera jedynie dodatkowy element niewymagany w tym przypadku przez przepisy.

Wystawieniem faktury w sposób wadliwy będzie również wystawienie faktury dla podatnika do paragonu niezawierającego NIP tego podatnika.

8.4.2. Niewystawienie faktury mimo istnienia obowiązku

Kto wbrew obowiązkowi nie wystawia faktury, podlega karze grzywny do 180 stawek dziennych (art. 62 § 1 k.k.s.). Jest to niewystawienie faktury, mimo istnienia takiego obowiązku. W wypadku mniejszej wagi sprawca **podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe** (art. 62 § 5 k.k.s.).

8.4.3. Wystawienie faktury w sposób nierzetelny

Nierzetelność należy odróżnić od wadliwości. Nierzetelna będzie faktura wystawiona niezgodnie ze stanem rzeczywistym. Faktura nierzetelna będzie najczęściej zawierała

eprasa.pl 3eef68bf02

wszystkie elementy przewidziane prawem, lecz nie będą one pokrywały się ze stanem rzeczywistym.

Przepisy przewidują, że kto wystawia fakturę w sposób nierzetelny albo takim dokumentem się posługuje, **podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych lub karze pozbawienia wolności na czas nie krótszy od roku albo obu tym karom łącznie** (art. 62 § 2 k.k.s.). Jeśli kwota VAT wynikająca z faktury albo suma kwot VAT wynikających z faktur jest małej wartości, sprawca podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie (art. 62 § 2a k.k.s.). Mała wartość to wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 53 § 14 k.k.s.). W tym przypadku również możliwa jest kwalifikacja czynu jako wypadku mniejszej wagi. Wtedy sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 62 § 5 k.k.s.).

Ten typ czynu zabronionego występuje najczęściej w przypadku dokonywania zamierzonych i zorganizowanych nadużyć w VAT. Natomiast należy zgodzić się, że nierzetelna będzie również taka faktura, która przykładowo zawiera oznaczenie daty sprzedaży niezgodnej ze stanem rzeczywistym.

PRZYKŁAD 54

Umowa najmu przewiduje miesięczny czynsz płatny na podstawie faktury wystawianej z góry do 5 danego miesiąca. Jednostka wystawiła fakturę 5 marca 2026 r.

Data wystawienia na fakturze: 5 marca 2026 r.
Data sprzedaży na fakturze: 5 marca 2026 r.

Faktura jest nierzetelna. Data sprzedaży zgodna ze stanem rzeczywistym to 31 marca 2026 r. Oznaczenie jako daty sprzedaży 5 marca 2026 r. powoduje, że faktura nie została wystawiona zgodnie ze stanem rzeczywistym.

Oczywiście w tego typu przypadkach ryzyko poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej jest niskie. Mamy tu do czynienia z wypadkiem mniejszej wagi.

8.5. Realne zagrożenie karne

Czyny zabronione związane z błędami w fakturowaniu mogą być kwalifikowane jako:

- **przestępstwa skarbowe,**
- **wykroczenia skarbowe.**

Zależy to od kilku okoliczności, w tym od tego, czy doszło do uszczuplenia należności publicznoprawnej, a jeśli tak, to na jaką kwotę. W przypadku błędów w fakturowaniu występujących w jednostkach można zaryzykować stwierdzenie, że najczęściej stanowić one będą wypadki mniejszej wagi. Stąd właściwa będzie łagodniejsza kwalifikacja – wykroczenie skarbowe.

Taka kwalifikacja oznacza w praktyce, że najbardziej prawdopodobne zagrożenie karne to kara grzywny wymierzona kwotowo w drodze mandatu. Mandatem karnym można

eprasa.pl 3eef68bf02

nałożyć karę grzywny w granicach od 1/10 minimalnego wynagrodzenia do pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia.

WAŻNE W 2026 r. minimalna kwota mandatu karnego wynosi 480,60 zł, a maksymalna – 24 030 zł.

Z praktyki autora wynika, że do tej pory przypadki ukarania osoby wystawiającej faktury w sposób błędny są niezwykle rzadkie. Stąd ryzyko pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej pracownika jednostki za czyny zabronione związane z wystawianiem faktur było znikome. Wydaje się jednak, że wejście w życie KSeF zwiększy to ryzyko. Faktury zaraz po wystawieniu trafiają do systemu. Tam mogą być weryfikowane, w tym automatycznie analizowane pod kątem błędów. Posiadanie odpowiedniej wiedzy na temat fakturowania może obecnie tylko pomóc zminimalizować to ryzyko.

8.6. Kary za KSeF

W poprzednich punktach omówiono zasady nakładania kar w związku z odpowiedzialnością karną skarbową za czyny zabronione, w tym polegające na wadliwym lub nierzetelnym wystawianiu faktur. Wprowadzenie KSeF nie stworzyło nowego reżimu odpowiedzialności karnej skarbowej w zakresie fakturowania – zasady te funkcjonowały już wcześniej i nadal mają zastosowanie po 1 lutego 2026 r.

Od tych kar należy odróżnić kary pieniężne nakładane na podatnika VAT za wybrane naruszenia dotyczące przepisów o KSeF. Te kary nakładane są w drodze decyzji administracyjnej, a nie w ramach przepisów karnych skarbowych. Podstawową różnicą w tym zakresie jest brak możliwości złożenia tzw. czynnego żalu w celu uniknięcia kary pieniężnej nakładanej decyzją administracyjną.

Kary pieniężne mogą zostać nałożone za trzy naruszenia:

1) niewystawienie faktury ustrukturyzowanej mimo obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF (art. 106ni ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT),
2) wystawienie faktury niezgodnie ze wzorem XML – w przypadku wystawienia faktury w trybie offline24, niedostępności KSeF lub tzw. całkowitej awarii KSeF (art. 106ni ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT),
3) nieprzesłanie do KSeF w terminie faktury wystawionej w trybie offline24, niedostępności KSeF lub tzw. całkowitej awarii KSeF (art. 106ni ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Wysokość kary pieniężnej zależy od uznania administracyjnego i nie może przekraczać 100% kwoty VAT wykazanego na fakturze albo 18,7% kwoty należności ogółem wykazanej na fakturze, w przypadku faktury bez wykazanego podatku.

Co istotne, ww. **kary wynikające z naruszenia art. 106ni ust. 1 ustawy o VAT nie będą nakładane do 31 grudnia 2026 r.** Oznacza to, że nawet jeśli jednostka dopuści się naruszenia wymienionego w tym przepisie w 2026 r., nie może zostać na nią nałożona kara pieniężna.

eprasa.pl 3eef68bf02

W **tabeli 2** zestawiono naruszenia przepisów dotyczących fakturowania w KSeF wraz z przewidzianymi karami.

Tabela 2. Naruszenia i sankcje za błędy w wystawianiu faktur w KSeF

Opis naruszenia	Wysokość kary
Wystawienie faktury poza KSeF mimo obowiązku wystawienia jej w KSeF	Do 100% kwoty VAT wykazanego na fakturze albo 18,7% kwoty należności ogółem wykazanej na fakturze, w przypadku faktury bez wykazanego podatku. Kara możliwa dopiero za naruszenie popełnione po 31 grudnia 2026 r.
Wystawienie faktury niezgodnie ze wzorem XML, np. wystawienie „zwykłej" faktury w pdf – w przypadku wystawienia faktury w trybie offline24, niedostępności KSeF lub tzw. całkowitej awarii KSeF	
Nieprzesłanie do KSeF w terminie faktury wystawionej w trybie offline24, niedostępności KSeF lub tzw. całkowitej awarii KSeF	
Przekroczenie terminu wystawienia faktury	W 2026 r. kara za ten czyn nie jest zawieszona i może wynieść – w przypadku nałożenia mandatu karnego od 480,60 zł do 24 030 zł.
Wystawienie faktury z błędami, np. błędna data, brak adnotacji	W 2026 r. kara za ten czyn nie jest zawieszona i może wynieść – w przypadku nałożenia mandatu karnego od 480,60 zł do 24 030 zł.
Sporządzenie pliku JPK_VAT zawierającego błędy, które uniemożliwiają przeprowadzenie weryfikacji prawidłowości transakcji	W 2026 r. kara za ten czyn nie jest zawieszona i może wynieść 500 zł za każdy błąd. Przy czym zanim kara zostanie nałożona, podatnik zostanie wezwany do poprawienia błędów, na co będzie miał 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Skuteczne poprawienie błędów spowoduje brak nałożenia kary.

Sprawdź:

1. *Czy jednostka zna konsekwencje wystawienia faktury w sposób wadliwy lub nierzetelny zgodnie z k.k.s.?*
   Fakturowanie wiąże się z ponoszeniem odpowiedzialności. Za popełnienie czynów zabronionych przewidziane są kary określone w k.k.s.
   Do odpowiedzialności karnej skarbowej może zostać pociągnięty pracownik jednostki, który w zakresie swoich obowiązków ma powierzone wystawianie faktur.
2. *Czy jednostka kontroluje terminowość i rzetelność wystawianych faktur w celu ograniczenia ryzyka karnego?*
   Czynem zabronionym jest m.in. wystawienie faktury w sposób wadliwy, czyli np. wystawienie faktury po terminie lub wystawienie faktury w sposób nierzetelny, tj. w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym.

eprasa.pl 3eef68bf02

9. Podsumowanie

1. Faktura służy do udokumentowania odpłatnego świadczenia usług oraz odpłatnej dostawy towarów. Faktura powinna odzwierciedlać przebieg transakcji. Poszczególne elementy faktury powinny być zgodne ze stanem rzeczywistym transakcji. Gdy nie dochodzi do świadczenia usługi lub dostawy towarów, nie należy wystawiać faktury. W takim przypadku powinna zostać wystawiona nota księgowa. Jednostki sektora finansów publicznych wystawiają faktury wyłącznie w zakresie czynności, dla których występują jako podatnicy VAT. Czynności wykonywanych w ramach zadań własnych jednostka nie może dokumentować fakturami. W tym zakresie jednostki działają jako organy niebędące podatnikami. Czynności wykonywane w ramach danej jednostki (między jednostkami organizacyjnymi danej JST) nie stanowią ani odpłatnego świadczenia usług, ani odpłatnej dostawy towarów. Stanowią tzw. czynności wewnętrzne i powinny być dokumentowane notami.

2. Obowiązek wystawienia faktury występuje wtedy, gdy nabywca jest podatnikiem. Jeżeli nabywca nie jest podatnikiem (konsument – osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej), nie ma obowiązku wystawienia faktury. Jednostka nie ma obowiązku wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną od podatku. Należy jednak taką fakturę wystawić na żądanie nabywcy.

3. Przepisy przewidują, że sprzedaż dokumentuje się fakturami podstawowymi. W przypadku otrzymania całości lub części ceny przed sprzedażą należy wystawiać faktury zaliczkowe. Gdy otrzymano tylko część zapłaty, po sprzedaży należy wystawić fakturę rozliczeniową. W przypadku zmian cen i ilości oraz pomyłek w treści faktury należy wystawić faktury korygujące. Faktura korygująca to obecnie jedyny sposób poprawienia błędu na fakturze. Od 1 lutego 2026 r. nie ma już możliwości wystawienia noty korygującej. Duplikaty wystawia się tylko do faktur w formie papierowej. Faktury elektroniczne także wystawione poza KSeF ponownie udostępnia się nabywcy.

4. Paragony fiskalne do kwoty 450 zł zawierające NIP nabywcy jeszcze w 2026 r. będą stanowiły faktury. Ponadto w tym roku można jeszcze wystawiać faktury poza KSeF przy użyciu kasy rejestrującej.

5. Zasadniczo faktury wystawia się nie później niż do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano usługę lub dokonano dostawy towarów. Istnieją od tego wyjątki. Jednym z nich jest faktura z tytułu usługi najmu oraz dostawy mediów. W tych przypadkach fakturę należy wystawić najpóźniej z upływem terminu płatności.

6. Data wystawienia faktury to nadal data wskazana przez podatnika na fakturze – niezależnie kiedy zostanie wysłana do KSeF. W celu sprawnego odbierania faktur wystawianych w KSeF JST powinny egzekwować od dostawców wystawianie faktur zawierających NIP jednostki podrzędnej JST. W przypadku innych jednostek posiadających wyodrębnione jednostki wewnętrzne można wykorzystać identyfikator wewnętrzny

eprasa.pl 3eef68bf02

(IdWEW). Należy wypracować procedury wewnętrzne dotyczące weryfikacji, czy faktury wystawione w poprzednim dniu roboczym zostały skutecznie przesłane do KSeF. Ma to na celu uniknięcie zaburzenia kolejności numeracji faktur lub luk w numeracji.

7. Refakturowanie to w praktyce odsprzedaż usług. Refakturujący na potrzeby rozliczenia VAT powinien być traktowany jako ten, który od samego początku świadczy usługę. Oznacza to, że moment rozliczenia VAT z refaktury zależy od zasady, według której powstaje obowiązek podatkowy dla refakturowanej usługi. W przypadku refaktury mediów obowiązek podatkowy powstaje na bieżąco w dacie wystawienia refaktury.

8. Faktura jest ważnym elementem, jeśli chodzi o realizację prawa do odliczenia VAT naliczonego. Odliczenie VAT jest możliwe nie wcześniej niż za okres otrzymania faktury. Datą otrzymania faktury po wejściu w życie KSeF jest data nadania fakturze numeru KSeF. Nie ma znaczenia, czy odbiorca pobrał fakturę z KSeF, czy nie. Tak samo datę otrzymania faktury ustalamy w przypadku faktur w trybie offline oraz w trybie niedostępności. Datą otrzymania faktury wystawionej w trybie tzw. całkowitej awarii KSeF jest data faktycznego otrzymania przez nabywcę, chyba że wcześniej przydzielono fakturze numer KSeF. Nie pozbawia prawa do odliczenia VAT faktura wystawiona poza KSeF, którą dostawca (usługodawca) powinien wystawić w KSeF. Ewentualne inne błędy na fakturze także zasadniczo nie wpływają na prawo do odliczenia VAT. Jeśli mamy do czynienia z tzw. błędami mniejszej wagi, prawo do odliczenia jest zachowane, nawet jeśli błąd nie został skorygowany na moment odliczenia VAT.

9. Od 1 lutego 2026 r. zmieniły się zasady raportowania w JPK_VAT. Podstawowa zmiana dotyczy obowiązku podania w JPK_VAT numeru KSeF. Dotyczy to zarówno części sprzedażowej, jak i zakupowej pliku JPK VAT. Faktury wystawione poza KSeF należy oznaczać symbolem BFK. Inne dowody, które nie są fakturami, powinny być oznaczone DI. Dotyczy to dokumentów wewnętrznych oraz dowodów o sprzedaży z kas rejestrujących. Symbolem OFF powinna być oznaczona faktura, która została wystawiona podczas tzw. całkowitej awarii KSeF i która na dzień złożenia pliku JPK_VAT nie otrzymała numeru KSeF.

10. Błędy w zakresie fakturowania – obok zaległości podatkowej – mogą prowadzić do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej. Ryzyko poniesienia takiej odpowiedzialności spoczywa na pracowniku jednostki, który w zakresie swoich obowiązków ma wystawianie faktur. Wejście w życie KSeF zwiększy to ryzyko, ponieważ pełna treść faktur jest dostępna dla organów podatkowych, które mogą je dokładnie i sprawnie analizować w poszukiwaniu nieprawidłowości. Przepisy KSeF przewidują nowy rodzaj kar – kary pieniężne nakładane decyzją administracyjną za naruszenia wybranych przepisów KSeF. Kary te mogą zostać nałożone na jednostkę jako podatnika, a nie na pracownika jednostki. Te kary nie będą nakładane za naruszenia popełnione w 2026 r. Nakładanie kar pieniężnych będzie możliwe począwszy od naruszeń popełnionych po 31 grudnia 2026 r. ©℗

eprasa.pl 3eef68bf02

PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1811)
- Ustawa z 5 września 2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 280)
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 111; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1863)
- Ustawa z 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1598; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1203)
- Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 663)
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1071; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1508)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 1979; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1742)
- Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2025 r. poz. 1815; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 169)
- Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1740)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 832)
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Rozwoju i Inwestycji z 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. z 2019 r. poz. 1988; ost.zm. Dz.U. z 2024 r. poz. 13)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 grudnia 2023 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 13; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1800)
- Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 1800)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 703)

inforlex.pl

W wydaniu cyfrowym na bieżąco wyjaśniamy wszystkie zmiany przepisów!

W PORADNIKU Rachunkowości Budżetowej znajdziesz:

✓ bieżący numer i codzienne aktualności
✓ praktyczną wyszukiwarkę
✓ archiwum numerów
✓ merytoryczne dodatki, ściągi księgowego

▶ Jeśli nie masz dostępu, zadzwoń do BOK – 22 761 30 30 lub 801 626 666

eprasa.pl 3eef68bf02

Klasyfikacja budżetowa 2026

– wszystkie zmiany, komentarz eksperta oraz ponad 150 pism

Klasyfikacja budżetowa jest określona w rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513). W związku z licznymi zmianami przepisów oraz wprowadzanymi reformami rozporządzenie to jest ciągle nowelizowane.

Najnowsze zmiany wynikają z rozporządzenia zmieniającego z 10 września 2025 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 1241). Zmiany objęły uchylenie nieużywanych rozdziałów, modyfikację istniejących nazw oraz dodanie nowych rozdziałów i paragrafów, aby obowiązujące podziałki klasyfikacji budżetowej lepiej odzwierciedlały nowe regulacje prawne, m.in. te dotyczące wspierania eksportu, geodezji i kartografii, obrony cywilnej, opodatkowania wyrównawczego czy fundacji rodzinnych. **Od 1 stycznia 2026 r. obowiązuje zmodyfikowana nazwa paragrafu dochodów 067** „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole". Doprecyzowano również objaśnienia do tego paragrafu, zgodnie z którymi ujmuje się tu opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w publicznych szkołach, przedszkolach, żłobkach oraz innych formach opieki nad dziećmi do lat 3. Nowe brzmienie paragrafu ma na celu ujmowanie wszystkich opłat za wyżywienie w jednolity sposób.

Niejasności dotyczące stosowania poszczególnych podziałek klasyfikacyjnych wynikają przede wszystkim z przyjętych niejednorodnych kryteriów konstrukcyjnych – zarówno w odniesieniu do działów, jak i – w większym stopniu – rozdziałów.

Aby ułatwić księgowym stosowanie podziałek klasyfikacji budżetowej na co dzień, zostało przygotowane **najnowsze wydanie książki „Klasyfikacja budżetowa 2026"**. Publikacja obejmuje wszystkie zmiany wprowadzone w rozporządzeniu w sprawie klasyfikacji budżetowej, w tym **zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2026 r.**

Książka zawiera:

- **aktualną, ujednoliconą klasyfikację** dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych wraz z objaśnieniami,
- **komentarz eksperta** dotyczący stosowania podziałek w praktyce wraz z przykładami, co ujmować, a czego nie należy ujmować w danej podziałce,
- **oznaczenie terminów** – od kiedy obowiązuje lub do kiedy obowiązywała dana podziałka,
- **najnowsze pisma i opinie wydane przez Ministerstwo Finansów** (np. jak klasyfikować opłaty za wyżywienie uczniów oraz opłaty za posiłki dla nauczycieli i pracowników obsługi od 1 stycznia 2026 r.?, jak klasyfikować środki dotyczące wypłaty bonu ciepłowniczego?, jak klasyfikować dochody z tytułu nowej opłaty za prawo używania urządzenia radiowego objętego pozwoleniem radiowym?) oraz **przez organy kontrolne – RIO** (np. jak klasyfikować dochody z tytułu sprzedaży drewna?, jak klasyfikować zakup sprzętu edukacyjnego o wartości powyżej 10 000 zł – paragraf 424 czy 606?, czy opłaty za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów?, jak klasyfikować działalność miejskiego ośrodka sportu i rekreacji?) – **pisma te są umieszczone przy poszczególnych podziałkach.**

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:

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

eprasa.pl 3eef68bf02

POLECAMY

w najbliższych numerach PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

Wydatki ponoszone za jednostkę przez pracowników

W Poradniku omówione będą zasady udzielania, rozliczania i ewidencjonowania w księgach rachunkowych zaliczek oraz zwracania i księgowania wydatków poniesionych przez pracowników na wykonanie zadań służbowych.

Z Poradnika będzie można dowiedzieć się m.in.: w jakich jednostkach organizacyjnych można udzielić zaliczki i na jakiej podstawie prawnej, czy pracodawca może zobowiązać pracowników do finansowania kosztów wykonania zadań służbowych, jak wyglądają pełne procedury udzielania i rozliczania zaliczek oraz zwracania wydatków poniesionych przez pracowników za pracodawcę, na czym polega kontrola wstępna wniosków o zaliczki i rozliczenia zaliczek. Będą też przykładowe zapisy instrukcji dotyczące rozrachunków z pracownikami w kontekście KSeF.

Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek od 1 lipca 2026 r.

Od 1 lipca 2026 r. wszystkie jednostki sektora finansów publicznych będą miały obowiązek udostępniania informacji o zawartych przez nie umowach wydatkowych – bez względu na wysokość kwoty umowy. Od 1 kwietnia 2026 r. kierownicy jednostek będą mogli składać wnioski o założenie kont dla swoich jednostek w systemie teleinformatycznym obsługującym CRU.

W Poradniku będę wskazówki ułatwiające jednostkom prawidłowe wypełnianie tego obowiązku. Pytania w tym zakresie można przesyłać do redakcji PRB mailem pod adresem rejestr.umow@infor.pl.

w INFORLEX:

- **PIT za 2025 – publikacje przydatne do rozliczenia**
- **Strefa KSeF – poradniki, instrukcje, szkolenia**
- **Wszystko o 13. wynagrodzeniu**

PRENUMERATA 2026

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1370 zł brutto

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1260 zł brutto

Polecamy także:

Rachunkowość Budżetowa

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1480 zł brutto

Gazeta Samorządu i Administracji

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1190 zł brutto

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

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel i Prezes Zarządu:
Ryszard Pieńkowski

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

Dyrektor Centrum Wydawniczego:
Grzegorz Błażejczyk

Redaktor naczelny:
Małgorzata Majewska
malgorzata.majewska@infor.pl
www.facebook.com/PRBinfor
tel. 510 024 802

Sekretarz redakcji: Dorota Majcher
Korekta: Barbara Redzyńska
Redaktor graficzny: Monika Rodziewicz

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

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

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

www.sklep.infor.pl

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

© – znak zastrzeżenia praw autorskich;

Ⓟ – znak odpłatności;

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

Druk: „Paper&Tinta" Barbara Tokłowicz Sp.K.

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT
NIP 118-009-30-66

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

Nakład: 1107 egz.

eprasa.pl 3eef68bf02

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

RACHUNKOWOŚĆ BUDŻETOWA

INFOR akademia

Między przepisem a decyzją
– Cyfryzacja, finanse i kadry w praktyce budżetowej

KONGRES SAMORZĄD 360°

KADRY | KSIĘGOWOŚĆ | ZARZĄDZANIE

Wydarzenie, na którym musisz być!
Zarezerwuj termin: **21–23.10.2026 r.**

Chcesz nawiązać współpracę przy Kongresie Samorząd 360°?
Napisz: szkolenia@infor.pl

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

HUBERT GRZYB

adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykładał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych

Fakturowanie

w jednostkach po najnowszych zmianach

Zasady fakturowania od lat podlegają licznym zmianom, jednak **od 1 lutego 2026 r. nastąpiła w tym obszarze największa rewolucja**. Obligatoryjne stosowanie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) sprawia, że organy podatkowe będą dokładnie weryfikować już nie tylko ewidencje, lecz także same faktury. Dlatego szczególnie istotne jest ich wystawianie w pełnej zgodności z przepisami, ponieważ błędy w fakturze mogą być zidentyfikowane szybko i automatycznie. W praktyce oznacza to zasadniczą zmianę podejścia do fakturowania – faktura przestaje być wyłącznie dokumentem księgowym, a staje się elementem systemu informatycznego administracji skarbowej. Księgowy musi więc na bieżąco kontrolować poprawność danych formalnych i merytorycznych, a także dobrze znać zasady działania KSeF.

W Poradniku zostały omówione **zasady prawidłowego fakturowania**. Uwzględnione są przy tym najnowsze zmiany przepisów oraz aktualna praktyka organów i sądów.

Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- kiedy jednostka ma obowiązek wystawić fakturę, a kiedy nie musi,
- jaki wpływ na fakturowanie ma specyfika działalności jednostek sektora finansów publicznych,
- kiedy istnieje obowiązek wystawienia faktury, a kiedy można wystawić notę księgową,
- jaka jest relacja faktur i rachunków w kontekście KSeF,
- w jakich terminach należy wystawić faktury i jakie są tu wyjątki,
- jakie dobre praktyki w obszarze fakturowania warto wprowadzić w związku z KSeF,
- w jaki sposób określać datę wystawienia faktur w KSeF i datę otrzymania,
- w jaki sposób po uchyleniu not korygujących należy poprawiać drobne błędy na fakturach,
- kto może zostać pociągnięty do odpowiedzialności w związku z wystawianiem faktur.

Ponadto omówiono obowiązki jednostek wynikające ze **zmian w JPK_VAT** w kontekście wystawiania faktur w KSeF, w tym **obowiązek podania numeru KSeF czy nowych znaczników (BFK, OFF, DI)**.

W Poradniku przedstawiono **liczne przykłady z praktyki (łącznie ponad 50)**.

ISSN 1897-0583 INDEKS 226718

9 771897 058603 03

eprasa.pl 3eef68bf02

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO

e-dodatek

KSeF

Przykładowe klauzule

do wykorzystania w umowach lub aneksach zawieranych w związku z wejściem w życie obowiązkowego KSeF

Wejście w życie od 1 lutego 2026 r. obowiązku stosowania Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) wymaga dostosowania treści obowiązujących umów oraz zasad współpracy jednostek z kontrahentami do nowych realiów fakturowania. Dotyczy to w szczególności sposobu wystawiania i odbioru faktur, momentu uznania faktury za otrzymaną, zasad liczenia terminów płatności oraz prawidłowego oznaczania stron transakcji w fakturze ustrukturyzowanej.

Przygotowano przykładowe klauzule, które jednostki mogą wykorzystywać zarówno w aneksach do umów, jak i w nowo zawieranych umowach. Klauzule odnoszą się do obszarów, które w praktyce najbardziej wymagają doprecyzowania po wprowadzeniu w życie KSeF. Zostały one podzielone na klauzule stosowane w umowach, w których jednostka jest stroną kupującą, oraz w umowach, w których występuje jako strona sprzedająca.

Każdorazowo treść klauzuli należy dostosować do kontekstu danej umowy, w której będzie używana, oraz sposobu jej realizacji.

eprasa.pl 3eef68bf02

1 Jednostka jako strona kupująca. Ogólna klauzula regulująca, że dostawca będzie stosował przepisy KSeF, w tym wystawiał faktury przy użyciu KSeF:

W związku z wejściem w życie obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w rozumieniu ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zwanej dalej: ustawą o VAT) przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (zwanego dalej: KSeF) Wykonawca/Dostawca zobowiązuje się – w odniesieniu do faktur wystawianych dla Jednostki na podstawie niniejszej umowy – wystawiać faktury zgodnie z przepisami ustawy o VAT obowiązującymi w tym zakresie oraz wykonywać inne towarzyszące temu obowiązki, w szczególności Wykonawca/Dostawca zobowiązany jest rozpocząć wystawianie faktur ustrukturyzowanych dla Jednostki w terminie go obowiązującym, określonym w ustawie o VAT.

2 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula wprowadzająca obowiązek umieszczania na fakturze numeru NIP jednostki organizacyjnej JST:

Wykonawca/Dostawca zobowiązuje się wystawiać faktury dla Jednostki w sposób umożliwiający odebranie faktury przez Jednostkę przy użyciu KSeF, tj. Wykonawca/Dostawca zobowiązuje każdorazowo zawierać na fakturze numer NIP jednostki organizacyjnej „XXXXXXXXXX" i w efekcie oznaczać Jednostkę we wzorze faktury ustrukturowanej w następujący sposób:

1) *nazwa „JST" – w polu „Nazwa" w węźle „Podmiot2",*
2) *adres „JST" – w polu „Adres" w węźle „Podmiot2",*
3) *NIP „JST" – w polu „NIP" w węźle „Podmiot2",*
4) *nazwa „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „Nazwa" w węźle **„Podmiot3"**,*
5) *adres „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „Adres" w węźle **„Podmiot3"**,*
6) *NIP „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „NIP" w węźle **„Podmiot3"**,*
7) *w węźle „Podmiot3" w polu obowiązkowym „Rola" podać wartość „8" – „Jednostka samorządu terytorialnego – odbiorca".*

Termin płatności za fakturę wystawioną na podstawie niniejszej umowy zaczyna biec od momentu otrzymania przez Jednostkę faktury wystawionej w sposób opisany i uzgodniony powyżej.

3 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula wprowadzająca obowiązek umieszczania na fakturze numeru identyfikatora wewnętrznego jednostki organizacyjnej JST (ID_Wew). Dotyczy tych jednostek, które nie posiadają odrębnych numerów NIP:

Wykonawca/Dostawca zobowiązuje się wystawiać faktury dla Jednostki w sposób umożliwiający odebranie faktury przez Jednostkę przy użyciu KSeF, tj. Wykonawca/Dostawca zobowiązuje się każdorazowo zawierać na fakturze następujący identyfikator wewnętrzny Jednostki „XXXXXXXXXX-11112" i w efekcie oznaczać Jednostkę we wzorze faktury ustrukturowanej w następujący sposób:

1) *nazwa „JST" – w polu „Nazwa" w węźle „Podmiot2",*
2) *adres „JST" – w polu „Adres" w węźle „Podmiot2",*
3) *NIP „JST" – w polu „NIP" w węźle „Podmiot2",*

eprasa.pl 3eefb8bf02

*4) nazwa „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „Nazwa" w węźle **„Podmiot3"**,*
*5) adres „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „Adres" w węźle **„Podmiot3"**,*
*6) identyfikator wewnętrzny „jednostki organizacyjnej JST" – w polu „ID_Wew" w węźle **„Podmiot3"**,*
7) w węźle „Podmiot3" w polu obowiązkowym „Rola" podać wartość „8" – „Jednostka samorządu terytorialnego – odbiorca".

Termin płatności za fakturę wystawioną na podstawie niniejszej umowy zaczyna biec od momentu otrzymania przez Jednostkę faktury wystawionej w sposób opisany i uzgodniony powyżej.

4 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula dotycząca sposobu udostępnienia faktury ustrukturyzowanej i przewidująca, że dostawca, mimo iż będzie przesyłał jednostce faktury ustrukturyzowane przez KSeF, będzie je udostępniał także w dotychczasowy sposób:

Strony zgodnie postanawiają, że w odniesieniu do sposobu udostępniania faktur przez Wykonawcę/Dostawcę Jednostce, mimo że Wykonawca/Dostawca będzie wystawiał faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF, a Jednostka będzie je otrzymywała przy użyciu KSeF, to Wykonawca/Dostawca zobowiązany jest udostępniać Jednostce faktury ustrukturyzowane poza KSeF na adres poczty elektronicznej: (...)/pocztą tradycyjną na adres: (...).

5 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula dotycząca sposobu udostępnienia faktury ustrukturyzowanej i przewidująca, że dostawca będzie przesyłał jednostce faktury ustrukturyzowane tylko przez KSeF, bez udostępniania ich w inny sposób:

Strony zgodnie postanawiają, że w odniesieniu do sposobu udostępniania faktur przez Wykonawcę/Dostawcę Jednostce Wykonawca/Dostawca będzie wystawiał faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF, a Jednostka będzie je otrzymywała przy użyciu KSeF. Oznacza to, że Wykonawca/Dostawca nie będzie udostępniał Jednostce faktury ustrukturyzowanej w inny sposób, w szczególności nie będzie jej przesyłał na adres poczty elektronicznej ani pocztą tradycyjną.

6 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula dotycząca umów, gdzie termin płatności liczony jest od dnia otrzymania faktury, i precyzująca, że datą otrzymania faktury ustrukturyzowanej oraz faktury wystawionej w trybach „awaryjnych" jest data nadania fakturze numeru KSeF, przy czym termin płatności nie biegnie, jeśli faktura została wystawiona niezgodnie z umową:

Począwszy od dnia, w którym Wykonawca/Dostawca zostanie objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF, za datę otrzymania faktury przez Jednostkę uważa się datę nadania fakturze wystawionej dla Jednostki numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF (tzw. numer

eprasa.pl 3eef68bf02

KSeF), przy czym termin płatności faktury nie biegnie, jeśli w tej fakturze oznaczono Jednostkę niezgodnie ze sposobem uzgodnionym w umowie. W takim przypadku termin płatności faktury biegnie od dnia nadania numeru KSeF fakturze, w której Jednostkę oznaczono zgodnie ze sposobem uzgodnionym w umowie. Zdanie pierwsze i drugie ma zastosowanie także do faktur elektronicznych wystawianych przez Wykonawcę/Dostawcę w trybach: offline24, niedostępności KSeF oraz awarii, o której mowa w art. 106nf ustawy o VAT.

7 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula doprecyzowująca, że załączniki do faktury, które do tej pory były przesyłane na adres e-mail, nadal mają być tam przesyłane:

Strony zgodnie postanawiają, że dokumenty (załączniki), które na podstawie niniejszej umowy Wykonawca/Dostawca zobowiązany jest dołączać do faktury – w przypadku, w którym taki dokument (załącznik) będzie udostępniany w formie elektronicznej – Wykonawca/Dostawca zobowiązuje się przesyłać na adres poczty elektronicznej: ...@..., a w tytule wiadomości podać numer faktury lub numer KSeF faktury dotyczącej tych dokumentów (załączników).

8 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula nakazująca dostawcy zachowanie wyższej staranności przy wystawianiu faktur, żeby uniknąć błędów i dodatkowej pracy po stronie jednostki, związanej z żądaniem wystawienia faktury korygującej:

Wykonawca/Dostawca oświadcza, że ma świadomość, iż z dniem 1 lutego 2026 r. uchylony został art. 106k ustawy o VAT przewidujący możliwość wystawiania not korygujących. W związku z tym Wykonawca/Dostawca oświadcza, że zobowiąże osoby wystawiające w jego imieniu faktury do zachowania należytej staranności przy czynności wystawiania faktur dla Jednostki i każdorazowej weryfikacji przed wystawieniem faktury, czy zawiera ona elementy zgodne z umową i sposobem realizacji dostawy (usługi). W szczególności weryfikacji przed wystawieniem faktury powinny podlegać: nazwa, adres i numer NIP nabywcy i odbiorcy, miara, ilość i cena dostarczanych towarów oraz termin i forma płatności. Jednostka zobowiązuje się niezwłocznie przekazywać Wykonawcy/Dostawcy informacje o zmianie danych mających wpływ na prawidłową treść faktury.

9 Jednostka jako strona kupująca. Klauzula dotycząca wystawienia faktury z pomyłką w nazwie lub adresie jednostki, lub w innej pozycji, którą do 31 stycznia 2026 r. można było korygować notą korygującą. Klauzula nakazująca dostawcy wystawić fakturę korygującą tylko na błędne dane bez wystawiania faktury korekty do zera:

W przypadku, w którym Wykonawca/Dostawca wystawi fakturę zawierającą pomyłkę w zakresie danych, które do 31 stycznia 2026 r. mogły być korygowane notą korygującą, Wykonawca/Dostaw-

eprasa.pl 3eefb8bf02

ca zobowiązuje się wystawić Jednostce fakturę korygującą tylko na tę pomyłkę, tj. w sposób, który nie spowoduje wystawienia faktury korygującej „do zera".

10 Jednostka jako strona sprzedająca. Klauzula dotycząca umów, gdzie termin płatności liczony jest od dnia otrzymania faktury, i precyzująca, że datą otrzymania faktury ustrukturyzowanej oraz faktury wystawionej w trybach „awaryjnych" jest data nadania fakturze numeru KSeF. Ta klauzula nie uzależnia rozpoczęcia biegu terminu płatności od przysłania poprawnej faktury:

Począwszy od dnia, w którym Jednostka zostanie objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF za datę otrzymania faktury przez Usługobiorcę/Nabywcę uważa się datę nadania fakturze wystawionej dla Usługobiorcy/Nabywcy numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF (tzw. numer KSeF). Zdanie pierwsze ma zastosowanie także do faktur elektronicznych wystawianych przez Jednostkę w trybach: offline24, niedostępności KSeF oraz awarii, o której mowa w art. 106nf ustawy o VAT.

11 Jednostka jako strona sprzedająca. Klauzula dotycząca sposobu udostępnienia faktury ustrukturyzowanej i przewidująca, że jednostka nie będzie udostępniała drugiej stronie umowy faktur ustrukturyzowanych poza KSeF. Dotyczy to także faktur wystawionych w trybach „awaryjnych":

Począwszy od dnia, w którym Jednostka zostanie objęta obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF, strony zgodnie postanawiają, że w odniesieniu do sposobu udostępniania faktur przez Jednostkę Usługobiorcy/Nabywcy Jednostka będzie wystawiała faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF, a Usługobiorca/Nabywca będzie je otrzymywał przy użyciu KSeF. Oznacza to, że Jednostka nie będzie udostępniała Usługobiorcy/Nabywcy faktury ustrukturyzowanej w inny sposób, w szczególności nie będzie jej przesyłała na adres poczty elektronicznej ani pocztą tradycyjną. Zdanie pierwsze i drugie ma zastosowanie także do faktur elektronicznych wystawianych przez Jednostkę w trybach offline24, niedostępności KSeF oraz awarii, o której mowa w art. 106nf ustawy o VAT.

©℗

Hubert Grzyb
adwokat, doradca podatkowy, ekspert w zakresie VAT, prowadzi kancelarię adwokacką, która specjalizuje się w doradztwie podatkowym, doświadczony wykładowca, głównie w tematyce VAT, wykładał m.in. dla pracowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym pracowników organów podatkowych, dla doradców podatkowych oraz biegłych rewidentów, autor publikacji z zakresu VAT oraz podatków dochodowych

eprasa.pl 3eef68bf02

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej nr **3** (231) marzec 2026

e-dodatek

WYJAŚNIENIA MINISTERSTWA FINANSÓW

JPK_VAT z deklaracją

[JPK_V7M(3), JPK_V7K(3)]
Broszura informacyjna

styczeń 2026

Od redakcji PRB: Zmiany w fakturowaniu wynikające z wprowadzenia obowiązkowego KSeF wpłynęły również na treść pliku JPK_VAT.

Od 1 lutego 2026 r. wchodzi w życie nowa struktura JPK_VAT obejmująca ewidencję z deklaracją: JPK_V7M(3) oraz JPK_V7K(3). Podatnik został zobowiązany do podania szerszego zakresu informacji. Został wprowadzany **nowy zestaw oznaczeń dokumentów**, które podatnicy będą zobowiązani stosować w części ewidencyjnej JPK_VAT.

Pierwszy plik według nowych zasad trzeba złożyć za luty 2026 r. w marcu 2026 r.

Ministerstwo Finansów przygotowało broszurę informacyjną dotyczącą struktury JPK_VAT z deklaracją.

W nowej strukturze, zarówno w ewidencji sprzedaży, jak i zakupu, **każdy podatnik VAT będzie zobowiązany do podania numeru KSeF faktury lub – jeśli numeru nie ma – wskazania powodu jego braku poprzez oznaczenie dokumentu jednym z nowych znaczników: OFF, BFK lub DI**. Stosowanie tych oznaczeń jest niezbędne do prawidłowego przygotowania pliku JPK_VAT – brak numeru KSeF lub odpowiedniego znacznika spowoduje odrzucenie pliku przez bramkę Ministerstwa Finansów.

Sposób prowadzenia ewidencji VAT reguluje rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2019 r. poz. 1988 ze zm.).

BĄDŹ eco KORZYSTAJ Z WYDAŃ CYFROWYCH

Spis treści

Wstęp ... 3
Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 7
Opis struktury schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 7
Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 8
Struktura elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 8
Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 10
Struktura elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 10
Ewidencja ... 12
Ogólne założenia dotyczące wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K ... 12
Struktura elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 13
SprzedazWiersz dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 14
Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 14
SprzedazCtrl dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 39
Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 39
ZakupWiersz dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 40
Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 40
ZakupCtrl dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 48
Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 48
Deklaracja ... 49
Struktura elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 49
Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 50
Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M ... 50
Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K ... 51
Pozycje szczegółowe deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 53
Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K ... 53
Pouczenia ... 68
Struktura pouczenia ... 68
Przykłady ... 69
Spis schematów ... 81
Spis tabel ... 83
Rejestr zmian ... 85

eprasa.pl 3eef68bf02

Wstęp

Elementy JPK_VAT z deklaracją określa rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 roku w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988, z późn. zm.) – zwane dalej: „rozporządzeniem", które zostało wydane na podstawie art. 99 ust. 13b oraz art. 109 ust. 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r., poz. 775 z późn. zm.) – zwane dalej: „ustawą".

Wzory struktury logicznej JPK_VAT z deklaracją, w formie JPK_V7M i JPK_V7K w wersji (3) zostały zaktualizowane na podstawie przepisów:

- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.04.2023 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r., poz. 794).
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29.12.2023 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r., poz. 13).
- Rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 12.12.2025 r. w sprawie zmiany rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r., poz. 1800).

JPK_VAT z deklaracją, który obejmuje część deklaracyjną i ewidencyjną, obowiązkowo składają wszyscy podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni za okresy od 1 października 2020 roku.

UWAGA

[1] JPK_V7M(1)/JPK_V7K(1)
Wzór w wersji (1) należy stosować za okresy rozliczeniowe od października 2020 roku do grudnia 2021 roku.

[2] JPK_V7M(2)/JPK_V7K(2)
Wzór w wersji (2) należy stosować za okresy rozliczeniowe od stycznia 2022 roku do stycznia 2026 roku.

[3] JPK_V7M(3)/JPK_V7K(3)
Wzór w wersji (3) należy stosować za okresy rozliczeniowe od lutego 2026 roku.

eprasa.pl 3eef68bf02

Obowiązują dwa wzory JPK_VAT:

- **JPK_V7M** – dla podatników rozliczających się w podatku od towarów i usług **miesięcznie**.
- **JPK_V7K** – dla podatników rozliczających się w podatku od towarów i usług **kwartalnie.**

UWAGA

JPK_V7M – dla podatników, którzy są zobowiązani do składania części ewidencyjnej oraz deklaracyjnej **miesięcznie**.

Podatnicy obowiązani są do wypełniania wszystkich elementów JPK_V7M w pliku XML, tj. **Naglowek**, **Podmiot1**, **Deklaracja** oraz **Ewidencja.**

JPK_V7K – dla podatników, którzy są zobowiązani do składania części ewidencyjnej **miesięcznie,** zaś deklaracyjnej **kwartalnie**.

Podatnicy w JPK_V7K za dwa pierwsze miesiące kwartału powinni wypełnić następujące elementy w pliku XML, tj.: **Naglowek**, **Podmiot1**, **Ewidencja.** Natomiast za trzeci miesiąc kwartału powinni wypełnić wszystkie elementy JPK_V7K w pliku XML, tj.: **Naglowek**, **Podmiot1**, **Deklaracja, Ewidencja** z tym, że **Deklaracja** dotyczy danych za cały kwartał, natomiast **Ewidencja** obejmuje dane tylko za ostatni miesiąc kwartału.

UWAGA

W składanych korektach wypełnia się wyłącznie części (odpowiednio deklarację lub ewidencję), które podlegają korekcie:

- w przypadku korekty części deklaracyjnej oraz ewidencyjnej wskazuje się wszystkie elementy, tj.: **Naglowek**, **Podmiot1**, **Deklaracja, Ewidencja.**
- w przypadku korekty wyłącznie części deklaracyjnej, która nie ma wpływu na część ewidencyjną, wskazuje się elementy: **Naglowek**, **Podmiot1**, **Deklaracja.**
- w przypadku korekty wyłącznie części ewidencyjnej, która nie ma wpływu na część deklaracyjną, wskazuje się elementy: **Naglowek, Podmiot1, Ewidencja.**

eprasa.pl 3eef68bf02

Formaty pól (danych) pliku JPK_VAT:

Ogólne założenia dotyczące formatu pól:

1. Formatem pliku jest XML.
2. Pola w pliku XML przyjmują następujący charakter:
   - obowiązkowe – zapisów dokonuje się każdorazowo, a w przypadku gdy nie jest możliwe ustalenie wymaganych danych (np. NrKontrahenta, NazwaKontrahenta) należy wpisać „BRAK”,
   - opcjonalne – zapisów dokonuje się wyłącznie w przypadku wystąpienia wymaganych danych, a w pozostałych przypadkach pole pozostaje puste,
   - fakultatywne - zapisów dokonuje się dobrowolnie; w przypadku braku zapisu (np. numer telefonu kontaktowego) pole pozostaje niewypełnione.
3. Pola znakowe są polami alfanumerycznymi. Dopuszczalne jest stosowanie małych i dużych liter oraz cyfr. Maksymalna ilość znaków wynosi co do zasady 256, natomiast dla pól NazwaKontrahenta oraz NazwaDostawcy – 512.
4. Polskie znaki diakrytyczne muszą być wpisywane przy użyciu kodowania UTF-8. W polach znakowych dopuszczalne jest stosowanie znaków specjalnych, np. „/”, „– ”, „+”.
5. Pola kwotowe (numeryczne) służą do podania wartości liczbowej. Wartość należy wpisać ciągiem cyfr, nie można używać separatorów dla tysięcy (np. spacji). Jako separator miejsc dziesiętnych można używać wyłącznie kropki („ **.** ”).
6. Kwoty, w części dotyczącej ewidencji, podawane są z dokładnością do 2 miejsc po przecinku – o ile występują (np. 12345.56).
7. Kwoty w części dotyczącej deklaracji zaokrągla się do pełnych złotych w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych, zgodnie z art. 63 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111, z późn. zm.).
8. Wszystkie wielkości ujemne poprzedza się znakiem minus („ –”).
9. Daty podawane są w formacie RRRR-MM-DD (np. 2026-02-01).
10. Wymóg podania daty i czasu dotyczy tylko jednego pola. Jest to pole opisujące datę i czas wytworzenia pliku. Datę i czas podaje się w formacie RRRR-MM-DDTGG:MM:SS (np.: 2026-02-01T00:00:00Z; gdzie T oznacza „Time”). Przy podawaniu czasu uniwersalnego (UTC) na końcu należy dodać literę „Z” (ZULU).

eprasa.pl 3eef68bf02

11. Numery identyfikacji podatkowej ujęte w ewidencji należy zapisywać jako ciąg kolejno po sobie następujących cyfr lub liter, bez spacji i innych znaków rozdzielających oraz poprzez wyodrębnienie literowego kodu kraju do osobnego pola przeznaczonego na ten kod.

Wykaz używanych oznaczeń w diagramie XSD:

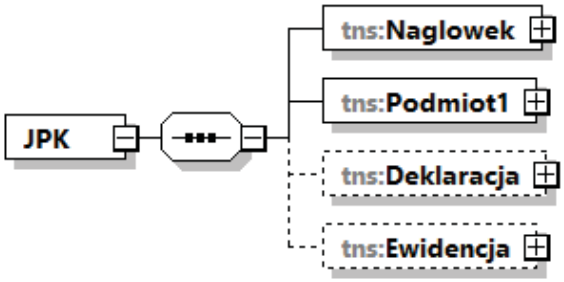
	Sekwencja elementów – obowiązkowa
	Sekwencja elementów – opcjonalna
	Wybór
	Element obowiązkowy
	Element opcjonalny

eprasa.pl 3eef68bf02

Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K składa się z następujących elementów: **Naglowek, Podmiot1, Deklaracja** oraz **Ewidencja.**

Schemat 1. **Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K.**



Opis struktury schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Tabela 1. **Opis struktury schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
Naglowek	Zawiera m.in. dane dotyczące okresu, za jaki jest składany plik JPK_V7M/JPK_V7K, cel złożenia, urząd skarbowy, do którego jest składany, data złożenia.
Podmiot1	Zawiera dane, które identyfikują podmiot składający plik JPK_V7M/JPK_V7K.
Deklaracja	Zawiera dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku należnego, obliczenia wysokości podatku naliczonego, obliczenia wysokości podatku lub zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu oraz pouczenia podatnika.
Ewidencja	Zawiera dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego i podatku naliczonego.

eprasa.pl 3eef68bf02

Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 2. Struktura elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K.

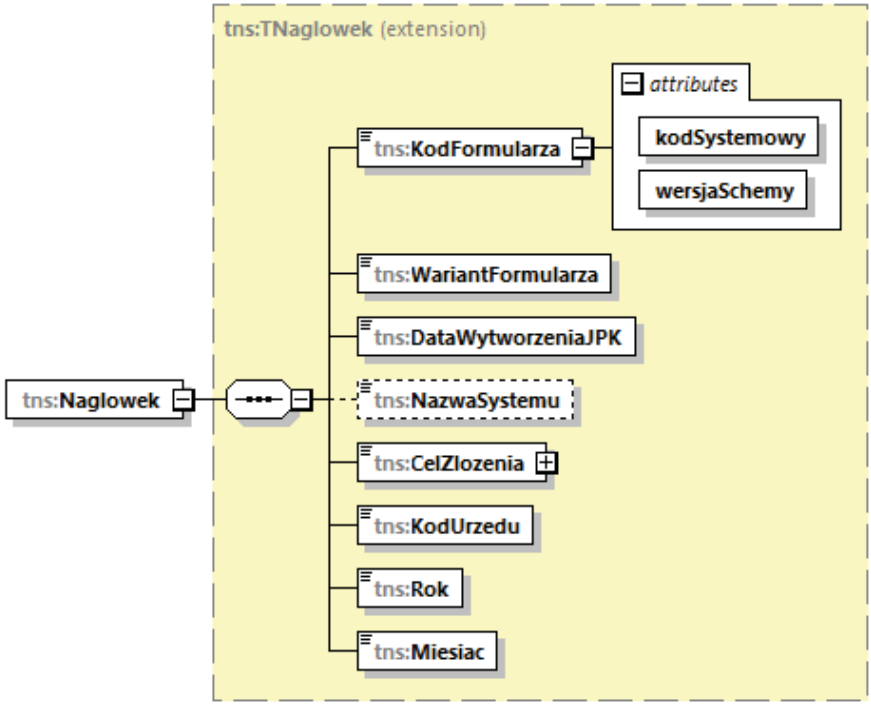


Tabela 2. **Opis struktury elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
KodFormularza	Pole przechowuje dwa atrybuty elementu KodFormularza: – kodSystemowy: JPK_V7M (3) [dla podatników rozliczających się miesięcznie] albo JPK_V7K (3) [dla podatników rozliczających się kwartalnie] – wersjaSchemy: 1-0E.
WariantFormularza	Pole zawiera oznaczenie schematu. Obecnie jest to wartość: 3. Jest to trzeci wariant schemy JPK_V7M oraz JPK_V7K.
DataWytworzeniaJPK	Data i czas sporządzenia JPK_V7M albo JPK_V7K.
NazwaSystemu	Nazwa systemu informatycznego, z którego przesyłany jest JPK_V7M/JPK_V7K (pole fakultatywne)
CelZlozenia	Pole zawiera określenie celu złożenia: 1 – złożenie 2 – korekta
KodUrzedu	Oznaczenie kodu urzędu skarbowego, do którego składana jest deklaracja i ewidencja (np. 1471).

eprasa.pl 3eef68bf02

Rok	Oznaczenie roku, za który składana jest deklaracja i ewidencja (np. 2026).
Miesiac	Oznaczenie miesiąca, za który składana jest deklaracja i ewidencja dla JPK_V7M oraz oznaczenie miesiąca, za który składana jest ewidencja dla JPK_V7K (np. 10). W przypadku złożenia pierwotnego JPK_V7K, jak i korekty części deklaracyjnej należy wskazać ostatni miesiąc kwartału, tj. odpowiednio: 3, 6, 9, 12.

eprasa.pl 3eef68bf02

Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K

Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K składa się z następujących pól: **OsobaFizyczna** oraz **OsobaNiefizyczna**.

Na dane identyfikujące podmiotu będącego osobą fizyczną składają się następujące pola: **NIP, ImiePierwsze, Nazwisko, DataUrodzenia, Email** i **Telefon.**

Natomiast do pól wchodzących w skład danych identyfikujących podmiotu niebędącego osobą fizyczną należą: **NIP, PelnaNazwa, Email** i **Telefon.**

Struktura elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 3. Struktura elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K.

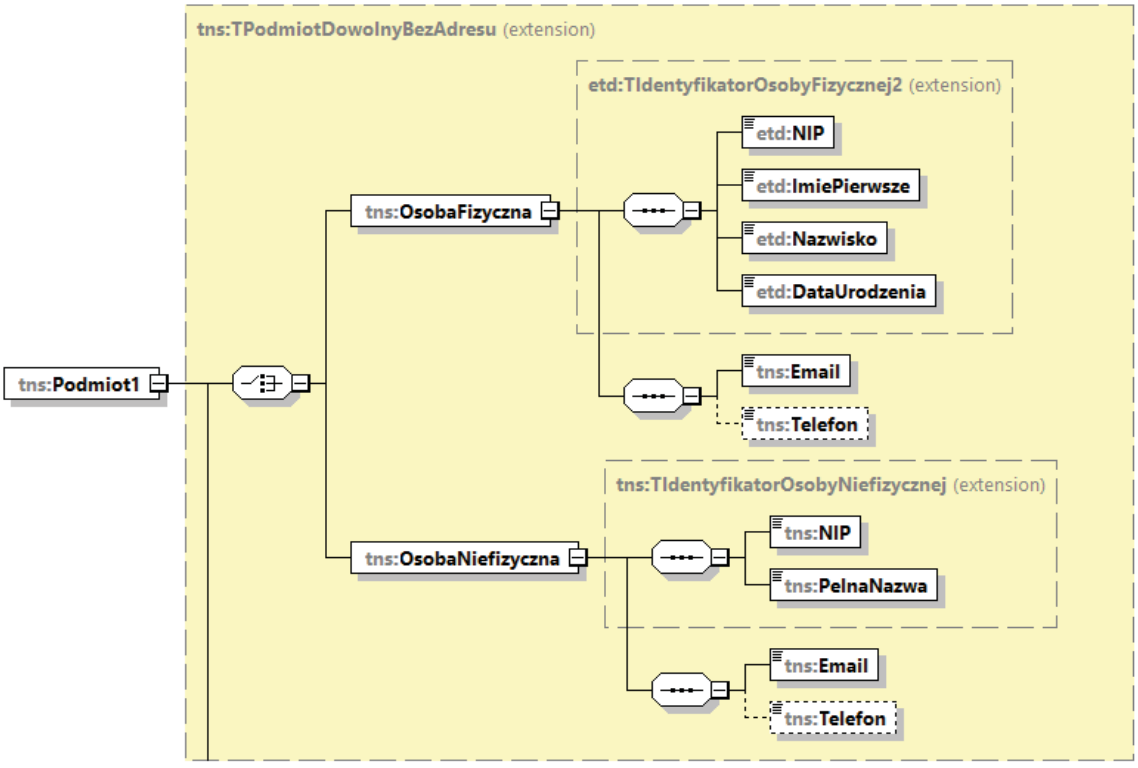


Tabela 3. **Opis struktura elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
OsobaFizyczna	**Zawiera dane identyfikujące podmiot będący osobą fizyczną**
NIP	Identyfikator podatkowy NIP podatnika (np. 1010000000).
ImiePierwsze	Pierwsze imię podatnika

eprasa.pl 3eef68bf02

Nazwisko	Nazwisko podatnika
DataUrodzenia	Data urodzenia podatnika (np. 1977-07-07)
Email	Adres poczty elektronicznej podatnika lub osoby reprezentującej podatnika
Telefon	Numer telefonu kontaktowego (np. 801055055) [pole fakultatywne]
OsobaNiefizyczna	**Zawiera dane identyfikujące podmiot niebędący osobą fizyczną**
NIP	Identyfikator podatkowy NIP podatnika (np. 1010000000).
PelnaNazwa	Nazwa podmiotu
Email	Adres poczty elektronicznej podatnika lub osoby reprezentującej podatnika
Telefon	Numer telefonu kontaktowego (pole fakultatywne)

eprasa.pl 3eef68bf02

Ewidencja

Ogólne założenia dotyczące wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K.

1. W przypadku korekty ewidencji, należy złożyć nowy, kompletny oraz zawierający poprawione dane plik XML. Niedopuszczalne jest złożenie pliku zawierającego jedynie dane korygowane.
2. Korektę błędnego wpisu niewpływającego na wysokość podatku należnego lub naliczonego dokonuje się co do zasady poprzez jego wystornowanie, tj. wpisanie ze znakiem przeciwnym całego wpisu oraz ponowne dodanie prawidłowego wpisu z podaniem pierwotnego numeru dokumentu (np. DowodSprzedazy, NrKontrahenta lub NazwaKontrahenta). Natomiast, w przypadku gdy podatnik jeszcze nie przesłał pliku za dany okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie tylko jednego zapisu z poprawnymi danymi.
3. Korekty dokumentów wpływających na wysokość podstawy opodatkowania lub podatku należnego („in plus” lub „in minus”) należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego za ten okres, za który zgodnie z przepisami ustawy powinna nastąpić korekta.
4. Korekty dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego „in plus” lub „in minus” należy ująć w ewidencji z numerem dokumentu korygującego. Natomiast, w przypadku korekt dokumentów wpływających na wysokość podatku naliczonego „in minus” jeżeli zgodnie z przepisami ustawy dokument pierwotny oraz korygujący można ująć w ewidencji za jeden okres rozliczeniowy dopuszczalne jest ujęcie wyłącznie dokumentu pierwotnego pomniejszonego o wartości z dokumentu korygującego.
5. Wielkości liter nie mają znaczenia.
6. Numery dowodów sprzedaży oraz dowodów zakupu należy ująć w ewidencji w całości, zgodnie z ich oryginalną pisownią. Nie należy pomijać części oznaczeń takich dokumentów.

eprasa.pl 3eef68bf02

Struktura elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 4. **Struktura elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

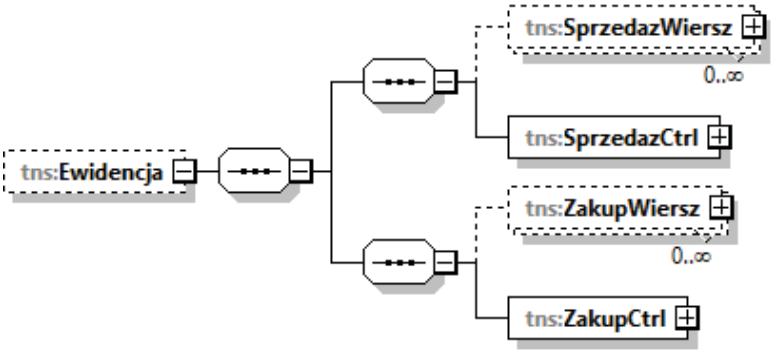


Tabela 4. **Opis struktura elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
SprzedazWiersz	Zawiera dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku należnego.
SprzedazCtrl	Zawiera dane dotyczące liczby wierszy oraz podatek należny według ewidencji w zakresie podatku należnego za okres, którego dotyczy JPK_V7M/JPK_V7K.
ZakupWiersz	Zawiera dane pozwalające na prawidłowe rozliczenie podatku naliczonego.
ZakupCtrl	Zawiera dane dotyczące liczby wierszy oraz podatek naliczony według ewidencji w zakresie podatku naliczonego za okres, którego dotyczy JPK_V7M/JPK_V7K.

eprasa.pl 3eef68bf02

SprzedazWiersz dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 5. Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpSprzedazy do pola TypDokumentu).

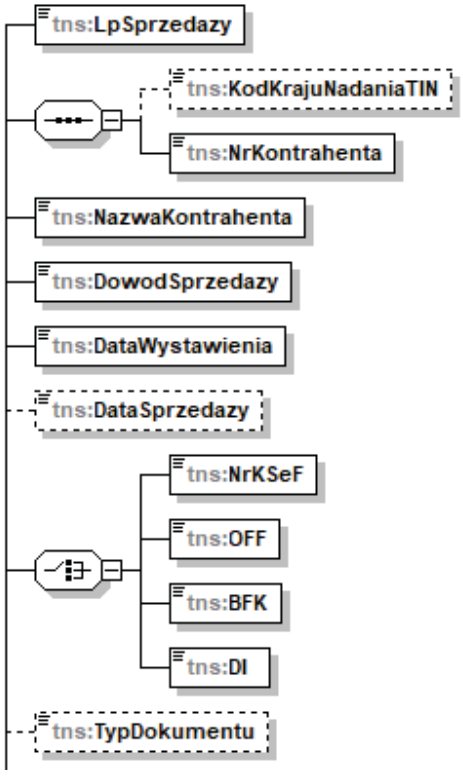


Tabela 5. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpSprzedazy do pola TypDokumentu).**

Nazwa pola	Opis pola
LpSprzedazy	Liczba porządkowa wiersza ewidencji w zakresie podatku należnego. W następujących po sobie wierszach podaje się kolejną liczbę naturalną począwszy od 1.
KodKrajuNadaniaTIN	Kod kraju nadania numeru, za pomocą którego nabywca, dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej (pole opcjonalne). Podaje się literowy kod kraju, w którym nabywca, dostawca lub usługodawca (kontrahent) jest

eprasa.pl 3eef68bf02

	zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. W przypadku braku numeru TIN nabywcy, dostawcy lub usługodawcy pole pozostaje puste. *Przykład dla kontrahenta z Austrii: AT* *Przykład dla kontrahenta z Irlandii Północnej w zakresie transakcji towarowych: XI*
NrKontrahenta	Numer, za pomocą którego nabywca, dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej (wyłącznie kod cyfrowo-literowy). Podaje się numer, za pomocą którego nabywca, dostawca lub usługodawca (kontrahent) jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, bez literowego kodu kraju. W przypadku braku - w polu tym należy wpisać „BRAK”. *Przykład dla kontrahenta z Austrii: U99999999*
NazwaKontrahenta	Imię i nazwisko lub nazwa nabywcy, dostawcy lub usługodawcy. Podaje się imię i nazwisko lub nazwę nabywcy, dostawcy lub usługodawcy (kontrahenta), imię i nazwisko lub nazwę nadawcy w przypadku zgłoszenia celnego. W przypadku braku - w polu tym należy wpisać „BRAK”.
DowodSprzedazy	Numer dowodu. Podaje się numer dokumentu, odpowiednio faktury lub faktury korygującej, numer raportu fiskalnego lub innego dowodu wewnętrznego, a w przypadku dowodów dokumentujących dokonanie importu towarów, rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy, numer zgłoszenia celnego lub numer deklaracji importowej, o której mowa w art. 33b ustawy.

eprasa.pl 3eef68bf02

	Ważne W przypadku, gdy zgłoszenia celne były składane z zastosowaniem uproszczeń, należy podać: • numer MRN zgłoszenia uzupełniającego złożonego do wpisu/wpisów do rejestru dokonanych w okresie rozliczeniowym, za który składana jest deklaracja importowa, • numer MRN zgłoszenia uproszczonego. W przypadku braku - w polu tym należy wpisać „BRAK”.
DataWystawienia	Data wystawienia dowodu. Podaje się datę wystawienia (dokumentu), odpowiednio faktury lub faktury korygującej, datę raportu fiskalnego lub innego dowodu wewnętrznego, a w przypadku dowodów dokumentujących dokonanie importu towarów, rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy, datę przyjęcia zgłoszenia celnego lub datę deklaracji importowej, o której mowa w art. 33b ustawy.
DataSprzedazy	Data dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub data otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia dowodu, a w przypadku, o którym mowa w art. 106e ust. 1a ustawy, datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi, jeżeli taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury (pole opcjonalne). Podaje się datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania całości lub części zapłaty, w przypadkach o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy, tj. w przypadku otrzymania całości lub części zapłaty przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury. Jeśli data sprzedaży i wystawienia są takie same - pole może pozostać puste.
Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur	Numer identyfikujący fakturę w KSeF lub oznaczenie wskazujące na powód braku numeru KSeF:

eprasa.pl 3eef68bf02

	• **NrKSeF -** Numer identyfikujący fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur; • **OFF -** Faktura, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy, która na dzień złożenia ewidencji nie posiada numeru identyfikującego tę fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur; • **BFK -** Faktura elektroniczna lub faktura w postaci papierowej; • **DI -** Dowód inny niż faktura. Należy wprowadzić numer KSeF albo wybrać oznaczenie
TypDokumentu	Oznaczenia dowodu sprzedaży (pole opcjonalne). Podaje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia, tylko w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym określonego dowodu: • **RO -** w przypadku zbiorczego dowodu sprzedaży z kas rejestrujących; • **WEW** - w przypadku dowodu wewnętrznego; przykład: *przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, dokument zbiorczy dotyczący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieewidencjonowanej przy użyciu kasy rejestrującej;* • **FP -** w przypadku faktury, o której mowa w art. 106h ust. 1 ustawy. W przypadku braku wymienionych oznaczeń – pole pozostaje puste.

UWAGA

Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur

NrKSeF

pole uzupełnia się, gdy na dzień złożenia JPK_VAT faktura ma nadany nr KSeF.

Ważne: Podanie numeru KSeF ma zastosowanie do wszystkich trybów wystawiania faktur (offline24, awaria, niedostępność systemu), jeśli z chwilą złożenia JPK_VAT z deklaracją faktury te zostały przesłane do KSeF i posiadają numer identyfikujący je w KSeF.

eprasa.pl 3eef68bf02

OFF
Oznaczenie dotyczy faktury, o której mowa w **art. 106nf ust. 1 ustawy**, tj. faktury wystawionej w trybie awarii KSeF. Na dzień złożenia ewidencji faktura nie ma jeszcze przydzielonego numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.
Podatnik nie ma obowiązku dokonania korekty ewidencji JPK_VAT po uzyskaniu numeru KSeF.

BFK
Oznaczenie dotyczy faktury elektronicznej oraz faktury w postaci papierowej, które zostały wystawione poza KSeF, np. faktura na rzecz konsumenta lub faktury wystawione przed obowiązkiem fakturowania za pośrednictwem KSeF.

Oznaczenie należy stosować także do faktur wystawionych w trakcie awarii całkowitej KSeF (**art. 106ng ustawy**).

DI
Oznaczenie dotyczy dowodu innego niż faktura, dla której istnieje obowiązek wystawienia za pośrednictwem KSeF. Będą to dokumenty nieobjęte oznaczeniami **OFF** i **BFK** oraz faktury wystawione w trybie offline24 (**art. 106nda ustawy**) oraz w trakcie niedostępności systemu (**art. 106nh ust. 1 ustawy**), które na dzień przesłania ewidencji nie posiadają nadanego numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.
Ważne: W przypadku ujęcia w ewidencji faktury wystawionej w trybie offline24 (art. 106nda ustawy) oraz w trakcie niedostępności systemu (art. 106nh ust. 1 ustawy), dla której zastosowano w ewidencji oznaczenie DI - po uzyskaniu numeru KSeF podatnik powinien skorygować zastosowane oznaczenie poprzez wprowadzenie nadanego numeru KSeF.

UWAGA

Oznaczenie FP – „Faktura do paragonu”

W okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. zawarte w ewidencji oznaczenie "FP" obejmuje fakturę, o której mowa w art. 106h ust. 1 ustawy *oraz fakturę elektroniczną i fakturę w postaci papierowej wystawione przy użyciu kas rejestrujących.*

Zgodnie z art. 109 ust. 3d ustawy faktury, o których mowa w art. 106h ust. 1, ujmuje się w ewidencji, w okresie rozliczeniowym, w którym zostały wystawione. **Faktury te nie zwiększają wartości sprzedaży oraz podatku należnego za okres, w którym zostały ujęte w tej ewidencji** (ponieważ sprzedaż została zaewidencjonowana przy użyciu kasy rejestrującej i ujęta w raporcie fiskalnym dobowym oraz miesięcznym, w okresie rozliczeniowym, w którym co do zasady powstał obowiązek podatkowy). W celu uniknięcia korekt JPK_VAT za okresy wcześniejsze przyjęto zasadę, że właściwe jest ujęcie faktury w

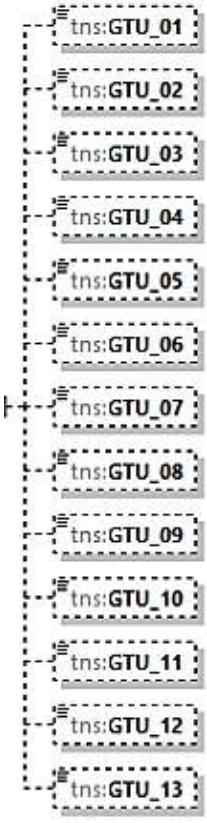
eprasa.pl 3eef68bf02

części ewidencyjnej pliku JPK_VAT za miesiąc, w którym wystawiono fakturę, niezależnie od tego, w jakim okresie sprzedaż została ujęta w raporcie fiskalnym.

WAŻNE

W sumach kontrolnych ewidencji w zakresie podatku należnego nie uwzględnia się wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług udokumentowanych fakturami oznaczonymi FP.

Schemat 6. **Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola GTU_01 do pola GTU_13)**.



UWAGA

Oznaczenia dostaw towarów i świadczenia usług prezentowane są za pomocą symboli GTU_01 – GTU_13.

Pola wypełnia się dla całej faktury poprzez zaznaczenie **„1”** we właściwych polach odpowiadających symbolom od GTU_01 do GTU_13, w przypadku wystąpienia dostawy towaru lub świadczenia usługi na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp.

eprasa.pl 3eef68bf02

Pole pozostanie puste, w przypadku gdy dany towar lub usługa nie wystąpiły na dokumencie.

Przykład 1
Jeżeli przedmiotem transakcji udokumentowanej fakturą są towary, np. z grup GTU_01, GTU_02 i GTU_04, to podatnik wpisuje **„1”** odpowiednio w polu „GTU_01”, „GTU_02” i GTU_04”.

Tabela 6. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola GTU_01 do pola GTU_13).**

Nazwa pola	Opis pola
GTU_01	Dostawa napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2%, piwa oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5% (CN od 2203 do 2208).
GTU_02	Dostawa towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy.
GTU_03	Dostawa olejów opałowych nieujętych w lit. b, olejów smarowych i pozostałych olejów (CN od 2710 19 71 do 2710 19 83 i CN od 2710 19 87 do 2710 19 99, z wyłączeniem smarów plastycznych zaliczonych do kodu CN 2710 19 99), olejów smarowych (CN 2710 20 90) oraz preparatów smarowych (CN 3403, z wyłączeniem smarów plastycznych objętych tą pozycją).
GTU_04	Dostawa wyrobów tytoniowych, suszu tytoniowego, płynu do papierosów elektronicznych i wyrobów nowatorskich, w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym.
GTU_05	Dostawa odpadów – wyłącznie określonych w poz. 79–91 załącznika nr 15 do ustawy.
GTU_06	Dostawa urządzeń elektronicznych oraz części i materiałów do nich, wyłącznie określonych w poz. 7, 8, 59–63, 65, 66, 69 i 94–96 załącznika nr 15 do ustawy, a także folii typu stretch określonej w poz. 9 tego załącznika.
GTU_07	Dostawa pojazdów oraz części (CN od 8701 do 8708).

eprasa.pl 3eef68bf02

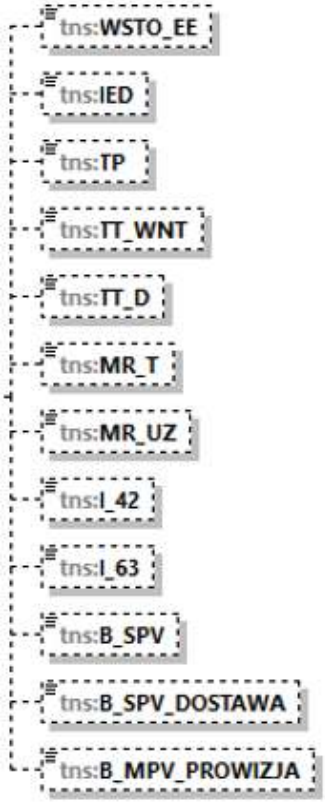
GTU_08	Dostawa metali szlachetnych oraz nieszlachetnych – wyłącznie określonych w poz. 1 załącznika nr 12 do ustawy oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy.
GTU_09	Dostawa produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych – wyłącznie objętych obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2021 r. poz. 974 i 981).
GTU_10	Dostawa budynków, budowli i gruntów oraz ich części i udziałów w prawie własności, w tym również zbycia praw, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy.
GTU_11	Świadczenie usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2021 r. poz. 332 i 1047).
GTU_12	Świadczenie usług o charakterze niematerialnym – wyłącznie: doradczych, w tym doradztwa prawnego i podatkowego oraz doradztwa związanego z zarządzaniem (PKWiU 62.02.1, 62.02.2, 66.19.91, 69.20.3, 70.22.11, 70.22.12, 70.22.13, 70.22.14, 70.22.15, 70.22.16, 70.22.3, 71.11.24, 71.11.42, 71.12.11, 71.12.31,74.90.13, 74.90.15, 74.90.19), w zakresie rachunkowości i audytu finansowego (PKWiU 69.20.1,69.20.2), prawnych (PKWiU 69.1), zarządczych (PKWiU 62.03, 63.11.12, 66.11.19, 66.30, 68.32,69.20.4, 70.22.17, 70.22.2, 90.02.19.1), firm centralnych (PKWiU 70.1), marketingowych lub reklamowych (PKWiU 73.1), badania rynku i opinii publicznej (PKWiU 73.2), w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych (PKWiU 72) oraz w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU 85.5).
GTU_13	Świadczenie usług transportowych i gospodarki magazynowej (PKWiU 49.4, 52.1).

WAŻNE

Oznaczeń GTU nie stosuje się dla transakcji udokumentowanych zbiorczymi dowodami RO i WEW oraz do transakcji nabycia towarów i usług skutkujących powstaniem podatku należnego (WNT, import towarów, import usług, opodatkowanych na zasadzie odwrotnego obciążenia).

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 7. **Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola WSTO_EE do pola B_MPV_PROWIZJA).**



UWAGA

Oznaczenia procedur prezentowane są za pomocą symboli: **WSTO_EE, IED, TP, TT_WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA**
Pola wypełnia się dla całego dokumentu, poprzez zaznaczenie **„1”** w każdym z pól odpowiadających symbolom: WSTO_EE, IED, TP, TT_WNT, TT_D, MR_T, MR_UZ, I_42, I_63, B_SPV, B_SPV_DOSTAWA, B_MPV_PROWIZJA, w przypadku wystąpienia danej procedury na ewidencjonowanym dokumencie, bez wyodrębniania poszczególnych wartości, kwot podatku, itp.
W przypadku gdy procedura nie wystąpiła, pole pozostawia się puste.

Przykład 2
Jeżeli transakcja udokumentowana fakturą dotyczy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowana na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy oraz istnieją powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy, to wartość **„1”** należy wpisać odpowiednio w polu „TP” i „MR_UZ”.

eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela 7. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola WSTO_EE do pola B_MPV_PROWIZJA).**

Nazwa pola	Opis pola
WSTO_EE	Wewnątrzwspólnotowa sprzedaż na odległość towarów, która w momencie rozpoczęcia jej wysyłki lub transportu znajduje się na terytorium kraju, oraz świadczenie usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, o których mowa w art. 28k ustawy, na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, posiadających siedzibę, stałe miejsce zamieszkania lub miejsce pobytu na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.
IED	Dostawa towarów, o której mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy, dokonana przez podatnika ułatwiającego tę dostawę, który nie korzysta z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 6a lub 9 ustawy lub w odpowiadających im regulacjach, dla której miejscem dostawy jest terytorium kraju.
TP	Istniejące powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą, o których mowa w art. 32 ust. 2 pkt 1 ustawy. **WAŻNE** Oznaczenia „TP” nie stosuje się w przypadku dostaw towarów oraz świadczenia usług, gdy powiązania między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, lub ich związkami.
TT_WNT	Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów dokonane przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdział 8 ustawy.
TT_D	Dostawa towarów poza terytorium kraju dokonana przez drugiego w kolejności podatnika VAT w ramach transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej, o której mowa w dziale XII rozdział 8 ustawy.
MR_T	Świadczenie usług turystyki opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy.
MR_UZ	Dostawa towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowana na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy.

eprasa.pl 3eef68bf02

I_42	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 42 (import).
I_63	Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów następująca po imporcie tych towarów w ramach procedury celnej 63 (import).
B_SPV	Transfer bonu jednego przeznaczenia dokonany przez podatnika działającego we własnym imieniu, opodatkowany zgodnie z art. 8a ust. 1 ustawy.
B_SPV_DOSTAWA	Dostawa towarów oraz świadczenie usług, których dotyczy bon jednego przeznaczenia na rzecz podatnika, który wyemitował bon zgodnie z art. 8a ust. 4 ustawy.
B_MPV_PROWIZJA	Świadczenie usług pośrednictwa oraz innych usług dotyczących transferu bonu różnego przeznaczenia, opodatkowane zgodnie z art. 8b ust. 2 ustawy.

WAŻNE

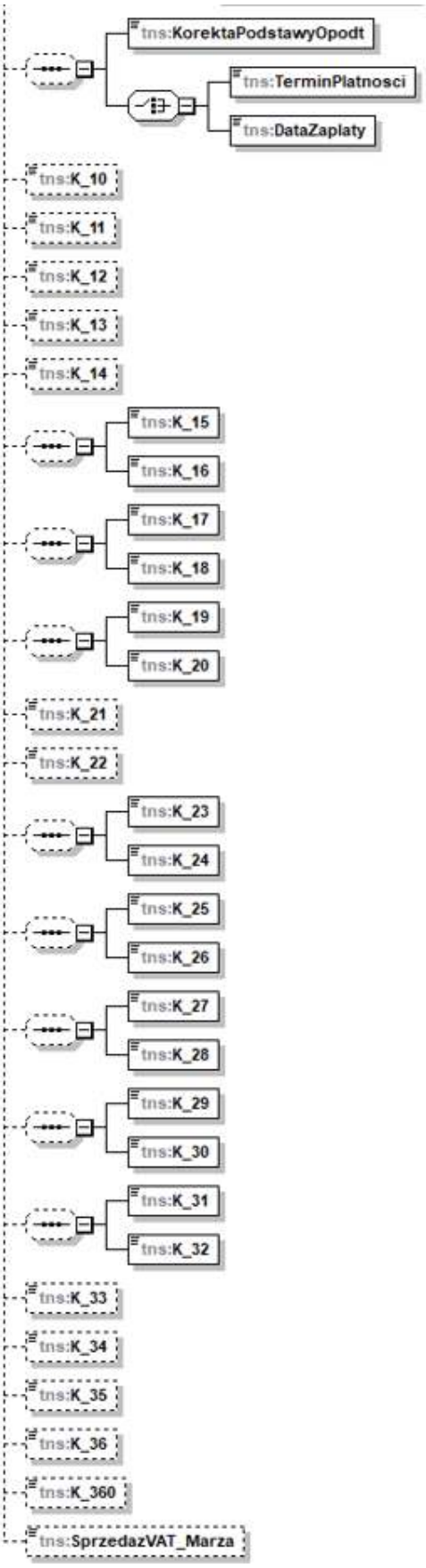
Oznaczeń procedur wymienionych w tabeli 7 **nie stosuje** się dla transakcji udokumentowanych zbiorczymi dowodami RO.

WAŻNE

Transakcje oznaczone procedurą WSTO_EE, które zostały ujęte w ewidencji zapisem zbiorczym, wykazuje się w ewidencji odrębnie na podstawie dowodu wewnętrznego WEW.

Schemat 8. **Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola KorektaPodstawyOpodt do pola SprzedazVAT_Marza).**

eprasa.pl 3eef68bf02



eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela 8. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola KorektaPodstawyOpodt do pola SprzedazVAT_Marza).**

Nazwa pola	Opis pola
KorektaPodstawyOpodt	Korekta podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, o której mowa w art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się „1" w przypadku dokonania odpowiednio korekt, o których mowa w art. 89a ust. 1 lub ust. 4 ustawy, w pozycjach od K_15 do K_20. W przeciwnym przypadku pole **KorektaPodstawyOpodt** pozostaje puste. W przypadku korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy, obowiązkowo należy wskazać również datę upływu terminu płatności (pole **TerminPlatnosci**), a w przypadku korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, obowiązkowo należy wskazać datę uregulowania lub zbycia należności (pole **DataZaplaty**). **WAŻNE** Korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, o których mowa w art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (zarówno zmniejszające, jak i zwiększające) ewidencjonuje się pojedynczo, podając wszystkie elementy wymagane dla faktur dokumentujących dostawy towarów lub świadczenia usług. Korekty zmniejszające podstawę opodatkowania i podatek należny na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy wprowadza się ze znakiem „in minus".
K_10	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 lub art. 82 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_11	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z dostaw towarów oraz świadczenia usług, dla których miejsce świadczenia znajduje się poza terytorium kraju, w stosunku do których:

eprasa.pl 3eef68bf02

	• podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami, lub • podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37–41 ustawy, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l ustawy jest terytorium państwa trzeciego lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami. W polu K_11 nie wykazuje się informacji o dostawach towarów i świadczeniu usług objętych procedurami szczególnymi, o których mowa w dziale XII w rozdziale 6a, 7 lub 9 ustawy i w związku z tym objętych odrębnym obowiązkiem ewidencyjnym i sprawozdawczym. W przypadku braku tego rodzaju transakcji pole pozostaje puste.
K_12	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca ze świadczenia usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się odrębnie uwzględnioną również w pozycji K_11 wartość netto usług, których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium innego niż Polska państwa członkowskiego, świadczonych na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, dla których zobowiązanym do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca. W pozycji nie wykazuje się usług, które są zwolnione od podatku od wartości dodanej lub opodatkowane stawką 0%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

K_13	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 0% (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką 0%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_14	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów, o której mowa w art. 129 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się odrębnie uwzględnioną również w pozycji K_13 wartość netto dostaw towarów, od których dokonano zwrotu podatku podróżnemu, opodatkowanych stawką 0%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_15	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju opodatkowanych stawką 5%, a także korekty zmniejszające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_16	Wysokość podatku należnego wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego z tytułu dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, a także korekty zmniejszające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

K_17	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% albo 8%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% lub 8%, a także korekty zmniejszające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% lub 8%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_18	Wysokość podatku należnego wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% albo 8%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego z tytułu dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% lub 8%, a także korekty zmniejszające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% lub 8%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_19	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% albo 23%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% lub 23%, a także korekty zmniejszające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podstawę opodatkowania zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% lub 23%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_20	Wysokość podatku należnego wynikająca z dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych

eprasa.pl 3eef68bf02

	stawką 22% albo 23%, z uwzględnieniem korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego z tytułu dostaw towarów oraz świadczonych usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% lub 23%, a także korekty zmniejszające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy oraz korekty zwiększające podatek należny zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy, w odniesieniu do dostaw towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% lub 23%. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_21	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 3 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dokonanej przez podatnika wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, o której mowa w art. 13 ust. 1 i 3 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_22	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z eksportu towarów (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto dokonanego przez podatnika eksportu towarów, w rozumieniu art. 2 pkt 8 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_23	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów obliczoną zgodnie z art. 29a ustawy. Kwota będzie porównywana z wartością wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów wykazaną w informacji podsumowującej. W pozycji tej należy wykazać również: • wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 138 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy (dane te wykazuje ostatni w kolejności podatnik rozliczający się w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej według procedury uproszczonej). • wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, o którym mowa w art. 136 ustawy (dane dotyczące

eprasa.pl 3eef68bf02

	wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, które zostało uznane za opodatkowane na terytorium kraju na podstawie zastosowania w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej procedury uproszczonej, podaje drugi w kolejności podatnik rozliczający się w tej transakcji według procedury uproszczonej). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_24	Wysokość podatku należnego wynikająca z wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów obliczoną od podstawy ustalonej zgodnie z art. 29a ustawy, z uwzględnieniem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 138 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy, natomiast z wyłączeniem transakcji, o których mowa w art. 136 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji K_23, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**
K_25	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy, potwierdzona zgłoszeniem celnym lub deklaracją importową, o której mowa w art. 33b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto importu towarów, wyłącznie w przypadku wyboru przez podatnika rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej, zgodnie z art. 33a ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_26	Wysokość podatku należnego wynikająca z importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy, potwierdzona zgłoszeniem celnym lub deklaracją importową, o której mowa w art. 33b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego z tytułu importu towarów, wyłącznie w przypadku wyboru przez podatnika

eprasa.pl 3eef68bf02

	rozliczenia podatku należnego z tytułu importu towarów w deklaracji podatkowej, zgodnie z art. 33a ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji K_25, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**
K_27	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z importu usług, z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto usług, stanowiących import usług. W pozycji tej nie wykazuje się usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy, tj. podatników podatku od wartości dodanej nakładanego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innym niż terytorium kraju. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_28	Wysokość podatku należnego wynikająca z importu usług, z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego od importu usług. W pozycji tej nie wykazuje się podatku od usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy, tj. podatników podatku od wartości dodanej nakładanego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innym niż terytorium kraju. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji K_27, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**

eprasa.pl 3eef68bf02

K_29	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z importu usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto usług, stanowiących import usług, do których stosuje się art. 28b ustawy, nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy, tj. podatników podatku od wartości dodanej nakładanego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innym niż terytorium kraju. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_30	Wysokość podatku należnego wynikająca z importu usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego od importu usług, dla których miejsce świadczenia określa się na podstawie art. 28b ustawy, nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej w rozumieniu ustawy, tj. podatników podatku od wartości dodanej nakładanego na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej innym niż terytorium kraju. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji K_29, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**
K_31	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste. **Uwaga** Dodatkowo, w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2026 r. **nabywca, a także sprzedawca** podaje wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z dostawy gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o

eprasa.pl 3eef68bf02

	których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1505 oraz z 2025 r. poz. 303), w zakresie w jakim stosuje się zasady określone w art. 145e ust. 1 ustawy[1].
K_32	Wysokość podatku należnego wynikająca z dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste. **Uwaga** Dodatkowo, w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2026 r. **nabywca, a także sprzedawca** podaje wysokość podatku należnego wynikającą z dostawy gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1505 oraz z 2025 r. poz. 303), w zakresie w jakim stosuje się zasady określone w art. 145e ust. 1 ustawy[1]. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji K_31, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**
K_33	Wysokość podatku należnego od towarów objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego od towarów własnej produkcji oraz towarów, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, objętych spisem z natury sporządzonym na dzień: • rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;

[1] § 1 pkt. 4 i § 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 kwietnia 2023 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2023 r. poz. 794) oraz § 1 rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 lutego 2025 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r., poz. 245)

eprasa.pl 3eef68bf02

	• zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu; • wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, w przypadkach o których mowa w art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy; • upływu 10 miesięcy, w przypadku gdy podatnik, będący osobą fizyczną albo przedsiębiorstwem w spadku, który nie zawiesił wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej i w okresie 10 miesięcy nie wykonywał czynności podlegających opodatkowaniu. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_34	Wysokość zwrotu odliczonej lub zwróconej kwoty wydanej na zakup kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 6 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość wcześniej odliczonej lub zwróconej podatnikowi ulgi na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży zakończy działalność gospodarczą lub nie podda kas rejestrujących w określonych terminach obowiązkowemu przeglądowi technicznemu, a także w innych przypadkach określonych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_35	Wysokość podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazana w wysokości podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazaną w pozycji K_24, podlegający wpłacie na rachunek urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z art. 103 ust. 4 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_36	Wysokość podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 5a i 5ac ustawy (pole opcjonalne).

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się wysokość podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy, podlegającą wpłacie na rachunek urzędu skarbowego właściwego w zakresie wpłat podatku akcyzowego. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_360	Wysokość podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegająca wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegająca wpłacie przez podmiot reprezentujący, który zawarł umowy z wprowadzającymi produkty w opakowaniach na napoje. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
SprzedazVAT_Marza	Wartość sprzedaży brutto dostawy towarów i świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 i art. 120 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się całkowitą wartość, którą ma zapłacić nabywca z tytułu dokonanej na jego rzecz dostawy towarów lub świadczonej usługi opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 i art. 120 ustawy. W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

UWAGA

W przypadku udokumentowania sprzedaży fakturą, z wartościami **sprzedaży brutto dostaw towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży**, poza danymi określonymi w § 10 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednych stawek podatku należy wykazywać poszczególne podstawy opodatkowania, tj.: marże pomniejszone o podatek należny (w tym również marże ujemne) i podatek należny od poszczególnych marż (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00"), z oznaczeniem odpowiednio MR_T lub MR_UZ.

Jeżeli podatek jest obliczany od sumy marż uzyskanych przy poszczególnych usługach turystyki zgodnie z art. 119 ustawy, świadczonych w danym okresie rozliczeniowym, podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest równa sumie poszczególnych wartości marż (dodatnich i ujemnych) pomniejszonej o podatek należny od tej sumy, natomiast podatek należny za dany okres rozliczeniowy nie stanowi sumy poszczególnych wysokości podatku, lecz powinien być obliczony od sumy poszczególnych wartości marż.

W przypadku gdy tak ustalona podstawa opodatkowania za dany okres rozliczeniowy jest wartością ujemną, nie ma możliwości wykazania ujemnego podatku należnego (przy marży ujemnej podatek wynosi „0.00").

Należy zauważyć, że w przypadku dostawy towarów rozliczanej na zasadach marży na podstawie art. 120 ust. 4 ustawy, podatnik dokonujący dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez tego podatnika w ramach prowadzonej działalności, w celu odprzedaży, podstawą opodatkowania podatkiem jest marża stanowiąca różnicę między kwotą sprzedaży a kwotą nabycia, pomniejszona o kwotę podatku. Natomiast, zgodnie z art. 120 ust 5 ustawy, jeżeli rodzaj poszczególnych przedmiotów kolekcjonerskich lub specyfika ich dostaw czyni skomplikowanym lub niemożliwym określenie marży zgodnie z ust. 4, podatnik może,
za zgodą naczelnika urzędu skarbowego, obliczać marżę jako różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym. Zgodnie z treścią art. 120 ust 7 ustawy jeżeli w przypadkach, o których mowa w ust. 5, łączna wartość nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich jest w okresie rozliczeniowym wyższa od łącznej wartości dostaw takich przedmiotów, różnica ta podwyższa łączną wartość nabyć przedmiotów kolekcjonerskich w następnym okresie rozliczeniowym.

eprasa.pl 3eef68bf02

UWAGA

Sprzedaż ewidencjonowaną przy użyciu kasy rejestrującej oraz sprzedaż nieudokumentowaną fakturami i nieobjętą obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej **należy wykazać w ewidencji w wysokościach zbiorczych w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku**.

UWAGA

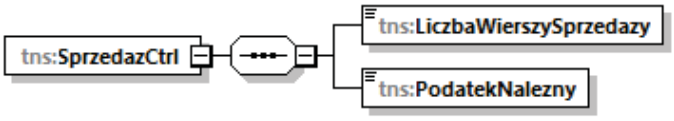
W ewidencji sprzedaży istnieje możliwość zbiorczego wykazywania paragonów z NIP do kwoty 450 zł, wystawionych zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy, oraz faktur dokumentujących przejazd autostradą płatną lub przejazd na dowolną odległość, wystawianych w formie biletu jednorazowego przez podatników uprawnionych do świadczenia usług polegających na przewozie osób: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami.

eprasa.pl 3eef68bf02

SprzedazCtrl dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 9. **Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K**.



UWAGA

W przypadku tzw. ewidencji „zerowej" (brak transakcji sprzedaży w okresie rozliczeniowym) należy wykazać w LiczbaWierszySprzedazy wartość „0" oraz w PodatekNalezny wartość „0.00".

Tabela 9. **Opis struktury sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
LiczbaWierszySprzedazy	Liczba wierszy ewidencji w zakresie podatku należnego w okresie, którego dotyczy JPK_VAT. Jeżeli ewidencja nie zawiera wierszy należy wykazać „0".
PodatekNalezny	Podatek należny według ewidencji w okresie, którego dotyczy JPK_VAT, obliczona jako suma kwot z K_16, K_18, K_20, K_24, K_26, K_28, K_30, K_32, K_33 i K_34 pomniejszona o kwotę z K_35, K_36 i K_360, z wyłączeniem faktur oznaczonych FP. Jeżeli w ewidencji nie wypełniono żadnego ze wskazanych elementów, wówczas należy wykazać „0.00".

eprasa.pl 3eef68bf02

ZakupWiersz dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 10. **Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpZakupu do pola IMP).**

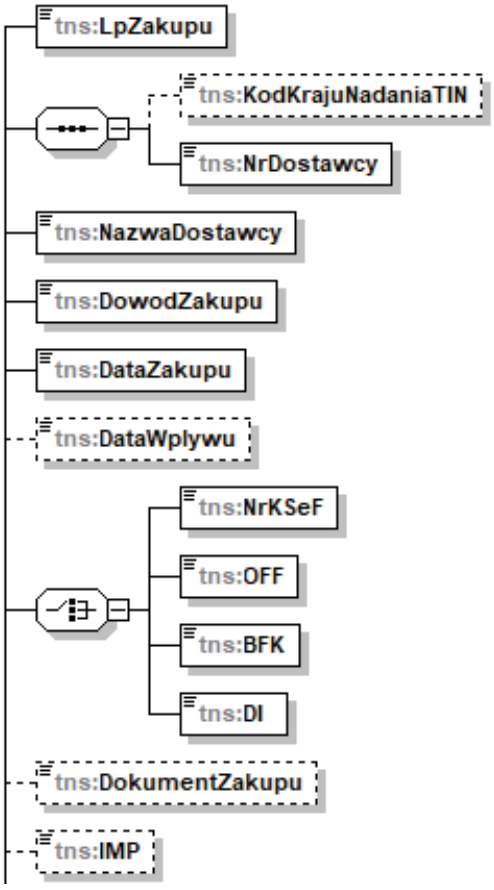


Tabela 10. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpZakupu do pola IMP).**

Nazwa pola	Opis pola
LpZakupu	Liczba porządkowa wiersza ewidencji w zakresie podatku naliczonego. W następujących po sobie wierszach podaje się kolejną liczbę naturalną począwszy od 1.
KodKrajuNadaniaTIN	Kod kraju nadania numeru, za pomocą którego dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej (pole opcjonalne).

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się literowy kod kraju, w którym dostawca lub usługodawca (kontrahent) jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej. W przypadku braku numeru TIN dostawcy lub usługodawcy – pole pozostaje puste. *Przykład dla kontrahenta z Austrii: AT* *Przykład dla kontrahenta z Irlandii Północnej w zakresie transakcji towarowych: XI*
NrDostawcy	Numer, za pomocą którego dostawca lub usługodawca jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej (wyłącznie kod cyfrowo-literowy). Podaje się numer, za pomocą którego dostawca lub usługodawca (kontrahent) jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej bez literowego kodu kraju. *Przykład dla kontrahenta z Austrii: U99999999* W przypadku faktur VAT-RR wykazuje się NIP lub PESEL dostawcy towarów lub usługodawcy. W przypadku braku - w polu tym należy wpisać „BRAK”.
NazwaDostawcy	Imię i nazwisko lub nazwa dostawcy lub usługodawcy. Podaje się imię i nazwisko lub nazwę dostawcy lub usługodawcy z faktur i dokumentów lub imię i nazwisko lub nazwę nadawcy lub eksportera w przypadku zgłoszenia celnego, rozliczenia zamknięcia lub decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2 i 3 oraz art. 34 ustawy i deklaracji importowej, o której mowa w art. 33b ustawy. W przypadku braku - w polu tym należy wpisać „BRAK”.
DowodZakupu	Numer dowodu zakupu. Podaje się numer dokumentu, odpowiednio faktury lub faktury korygującej, dokumentu, numer zgłoszenia celnego, rozliczenia zamknięcia, deklaracji importowej lub decyzji.
DataZakupu	Data wystawienia dowodu zakupu.

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się datę wystawienia dokumentu, odpowiednio faktury lub faktury korygującej, dokumentu, zgłoszenia celnego, rozliczenia zamknięcia, deklaracji importowej lub decyzji.
DataWplywu	Data otrzymania dowodu zakupu (pole opcjonalne). Podaje się datę otrzymania dowodu zakupu, o ile jest inna niż DataZakupu. W przypadku tożsamej daty zakupu i daty otrzymania - pole pozostaje puste.
Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur	Numer identyfikujący fakturę w KSeF lub oznaczenie wskazujące na powód braku numeru KSeF: • **NrKSeF -** Numer identyfikujący fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur; • **OFF -** Faktura, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy, która na dzień złożenia ewidencji nie posiada numeru identyfikującego tę fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur; • **BFK -** Faktura elektroniczna lub faktura w postaci papierowej; • **DI -** Dowód inny niż faktura. Należy wprowadzić numer KSeF albo wybrać oznaczenie.
DokumentZakupu	Oznaczenie dowodu zakupu (pole opcjonalne). Wykazuje się przez wybór odpowiedniego oznaczenia dowodu, w przypadku wystąpienia w danym okresie rozliczeniowym określonego dowodu zakupu: • **MK -** w przypadku faktury wystawionej przez podatnika będącego dostawcą lub usługodawcą, który wybrał metodę kasową rozliczeń określoną w art. 21 ustawy; • **VAT_RR** - w przypadku faktury VAT RR potwierdzającej nabycie produktów rolnych lub usług rolniczych i faktury VAT RR KOREKTA; • **WEW** - w przypadku dowodu wewnętrznego, przykład*: dokonanie rocznej korekty podatku naliczonego w związku ze zmianą współczynnika odliczenia podatku naliczonego.* W przypadku braku wymienionych oznaczeń – pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

IMP	Oznaczenie dotyczące podatku naliczonego z tytułu importu towarów, w tym importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wystąpienia oznaczenia. W przeciwnym przypadku - pole pozostaje puste.

UWAGA

Dane z faktur lub oznaczenia dotyczące występowania faktur w Krajowym Systemie e-Faktur

NrKSeF
pole uzupełnia się, gdy na dzień złożenia JPK_VAT faktura ma nadany nr KSeF.

OFF
Oznaczenie dotyczy faktur wystawianych w okresie trwania awarii Krajowego Systemu e-Faktur - art. **106nf ust. 1 ustawy**.
Oznaczenie to wskazuje, iż z uwagi na brak aktywności tego systemu, faktura na dzień złożenia JPK_VAT z deklaracją nie posiada numeru identyfikującego KSeF.

BFK
Oznaczenie dotyczy faktur elektronicznych i faktur w postaci papierowej wystawionych bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, tj. w przypadku braku obowiązkowego wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

DI
Oznaczenie dotyczy wszystkich innych przypadków dokumentów, które nie będą posiadały numeru KSeF i nie zostały przesłane do KSeF, ani nie będzie można ich oznaczyć BFK i OFF.

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 11. **Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola K_40 do pola ZakupVAT_Marza).**

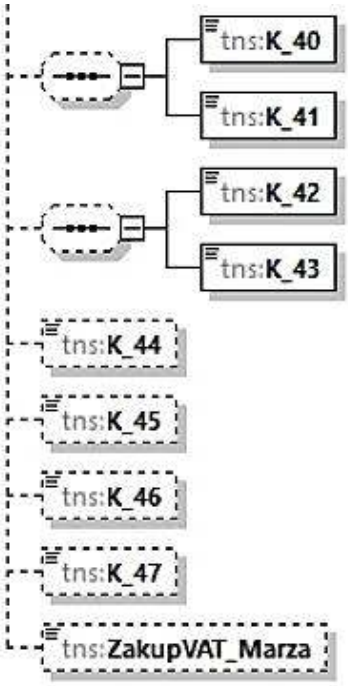


Tabela 11. **Opis struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola K_40 do pola ZakupVAT_Marza).**

Nazwa pola	Opis pola
K_40	Wartość netto wynikająca z nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto wynikającą z nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_41	Wysokość podatku naliczonego przysługującego do odliczenia z podstaw określonych w art. 86 ust. 2 ustawy, na warunkach określonych w ustawie, wynikająca z nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku naliczonego przysługującego do odliczenia z podstaw określonych w art. 86 ust. 2 ustawy, na warunkach określonych w ustawie, wynikającą z nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych.

eprasa.pl 3eef68bf02

	W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_42	Wartość netto wynikająca z nabycia pozostałych towarów i usług (pole opcjonalne). Podaje się wartość netto wynikającą z nabycia pozostałych towarów i usług. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_43	Wysokość podatku naliczonego przysługującego do odliczenia z podstaw określonych w art. 86 ust. 2 ustawy, na warunkach określonych w ustawie, wynikająca z nabycia pozostałych towarów i usług (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku naliczonego przysługującego do odliczenia z podstaw określonych w art. 86 ust. 2 ustawy, na warunkach określonych w ustawie wynikającą, z nabycia pozostałych towarów i usług. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_44	Wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych (pole opcjonalne). Podaje się zbiorczą wysokość podatku naliczonego wynikającą z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_45	Wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług (pole opcjonalne). Podaje się zbiorczą wysokość podatku naliczonego wynikającą z korekt podatku naliczonego, o których mowa w art. 90a–90c oraz art. 91 ustawy, z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_46	Wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy (pole opcjonalne)

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się wysokość podatku naliczonego wynikającą z korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy. Korektę podatku naliczonego ujmuje się pojedynczo, podając wszystkie elementy wymagane dla faktur dokumentujących dostawy towarów lub świadczenie usług ze znakiem „in minus”. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
K_47	Wysokość podatku naliczonego wynikająca z korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku naliczonego wynikającą z korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 4 ustawy. Korektę podatku naliczonego ujmuje się pojedynczo, podając wszystkie elementy wymagane dla faktur dokumentujących dostawy towarów lub świadczenie usług ze znakiem „in plus”. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
ZakupVAT_Marza	Wartość nabycia towarów i usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty albo wartość nabycia towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy (pole opcjonalne). **WAŻNE** Faktury lub inne dokumenty otrzymane przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty w przypadku świadczenia usług opodatkowanych zgodnie z art. 119 ustawy oraz towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy należy ująć co do zasady w okresie rozliczeniowym, w którym powstaje obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług opodatkowanych na tych zasadach, z zastrzeżeniem art. 120 ust. 5 ustawy. W przypadku art. 120 ust. 5 ustawy, faktury lub inne dokumenty należy ująć w okresie rozliczeniowym w którym dokonano zakupu. Natomiast w przypadku art. 120 ust. 7 ustawy, jeżeli wartość dokonanych zakupów w okresie rozliczeniowym przewyższa wartość sprzedaży tego okresu, nadwyżkę zakupów dodaje się do zakupów dokonanych w następnym okresie rozliczeniowym. W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

UWAGA

Podatnik wykazuje w ewidencji faktury lub inne dokumenty potwierdzające świadczenie usług i dostawę towarów, dla których zgodnie **z art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5** ustawy podatnikiem odpowiednio jest ich usługobiorca i nabywca, a podatek należny z tego tytułu stanowi u podatnika podatek naliczony wykazany w ewidencji.

UWAGA

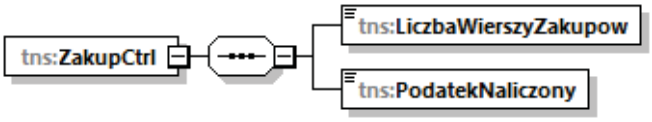
Nabywca oraz sprzedawca w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2026 r. wykazuje w ewidencji faktury lub inne dokumenty potwierdzające dostawę gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1505 oraz z 2025 r. poz. 303), w zakresie w jakim stosuje zasady określone w art. 145e ust. 1 ustawy, dla których podatnikiem odpowiednio jest ich nabywca i usługobiorca, a podatek należny z tego tytułu stanowi u podatnika podatek naliczony wykazany w ewidencji.

eprasa.pl 3eef68bf02

ZakupCtrl dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 12. **Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K.**



UWAGA

W przypadku tzw. ewidencji „zerowej" (brak transakcji zakupu w danym okresie) należy wykazać w LiczbaWierszyZakupow wartość „0" oraz w PodatekNaliczony wartość „0.00".

Tabela 12**. Opis struktury sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
LiczbaWierszyZakupow	Liczba wierszy ewidencji zakupu w okresie, którego dotyczy JPK_VAT. W przypadku wykazania „zerowej" części ewidencyjnej wpisać „0".
PodatekNaliczony	Razem wysokość podatku naliczonego do odliczenia – suma kwot z K_41, K_43, K_44, K_45, K_46 i K_47. Jeżeli w ewidencji nie wypełniono żadnego ze wskazanych elementów, wówczas należy wykazać „0.00".

eprasa.pl 3eef68bf02

Deklaracja

Struktura elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 13. **Struktura elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

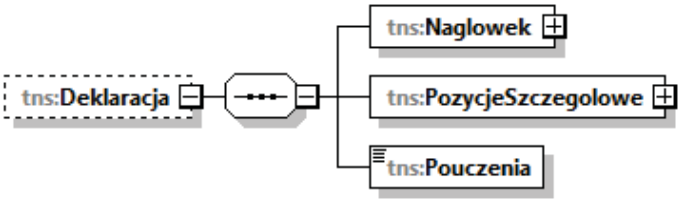


Tabela 13. **Opis struktury elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
Naglowek	Zawiera kod i wariant deklaracji oraz dodatkowo przy JPK_V7K dane dotyczące kwartału, za jaki jest składana część deklaracyjna.
PozycjeSzczegolowe	Zawiera dane niezbędne do obliczenia wysokości podatku należnego, obliczenia wysokości podatku naliczonego, obliczenia wysokości podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub wskazania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy oraz do zwrotu podatku wraz z oznaczeniem sposobu dokonania tego zwrotu.
Pouczenia	Zawiera pouczenia podatnika.

eprasa.pl 3eef68bf02

Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M

Schemat 14. **Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M**.

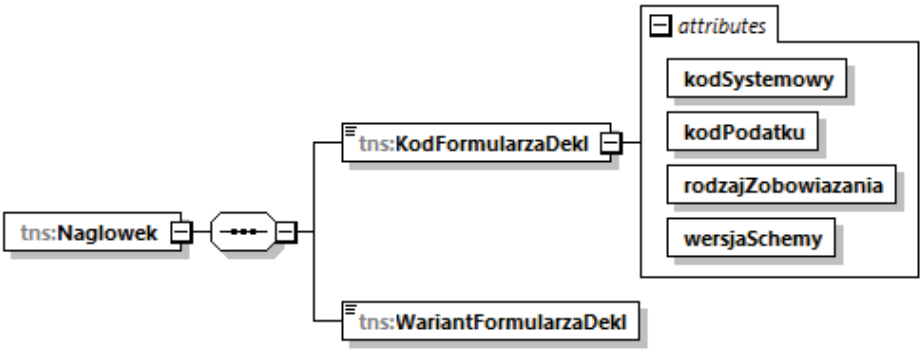


Tabela 14. **Opis struktury Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M.**

Nazwa pola	Opis pola
KodFormularzaDekl	Pole przechowuje cztery atrybuty elementu KodFormularzaDekl: – kodSystemowy: VAT-7 (23), – kodPodatku: VAT, – rodzajZobowiazania: Z, – wersjaSchemy: 1-0E • dla podatników składających deklarację pierwotną lub korektę deklaracji - pole jest obowiązkowe, • dla podatników składających korektę wyłącznie części ewidencyjnej, która nie wpływa na rozliczenie części deklaracyjnej - pola nie wypełnia się.
WariantFormularzaDekl	Pozycja przyjmuje wartość (23): • dla podatników składających deklarację pierwotną lub korektę deklaracji - pole jest obowiązkowe, • dla podatników składających korektę wyłącznie części ewidencyjnej, która nie wpływa na rozliczenie części deklaracyjnej - pola nie wypełnia się.

eprasa.pl 3eef68bf02

Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K

Schemat 15. **Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K**.

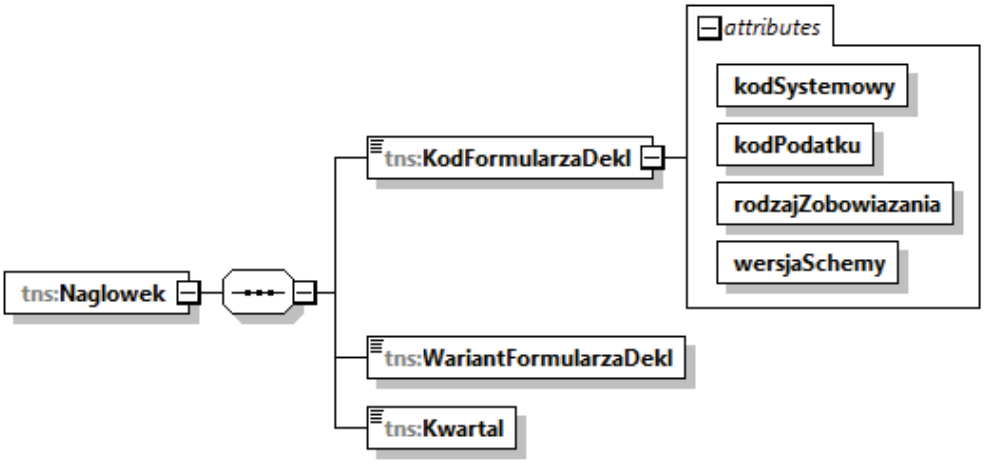


Tabela 15. **Opis struktury Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K.**

Nazwa pola	Opis pola
KodFormularzaDekl	Pole przechowuje cztery atrybuty elementu KodFormularzaDekl: – kodSystemowy: VAT-7K (17), – kodPodatku: VAT, – rodzajZobowiazania: Z, – wersjaSchemy: 1-0E • dla podatników składających ewidencję za pierwszy i drugi miesiąc kwartału oraz w przypadku korekty wyłącznie części ewidencyjnej za pierwszy, drugi lub trzeci miesiąc kwartału - pola nie wypełnia się, • dla podatników składających ewidencję za trzeci miesiąc kwartału razem z deklaracją oraz w przypadku korekty części deklaracyjnej - pole jest obowiązkowe.
WariantFormularzaDekl	Pozycja przyjmuje wartość (17): • dla podatników składających ewidencję za pierwszy i drugi miesiąc kwartału oraz w przypadku korekty wyłącznie części ewidencyjnej za pierwszy, drugi lub trzeci miesiąc kwartału - pola nie wypełnia się, • dla podatników składających ewidencję za trzeci miesiąc kwartału razem z deklaracją oraz

eprasa.pl 3eef68bf02

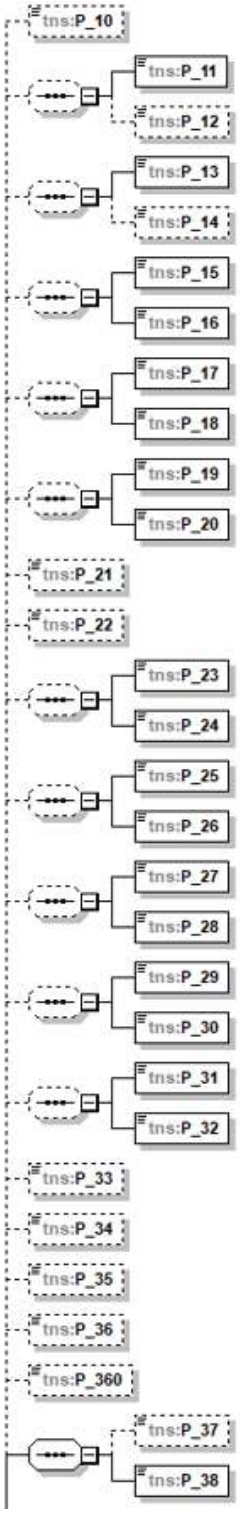
	w przypadku korekty części deklaracyjnej - pole jest obowiązkowe.
Kwartal	Oznaczenie kwartału, za który składana jest deklaracja; pole występuje wyłącznie w schemacie JPK_V7K. Pole należy wypełnić dla trzeciego miesiąca kwartału wskazując numer kwartału, którego dotyczy JPK_V7K (np. 4).

eprasa.pl 3eef68bf02

Pozycje szczegółowe deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K

Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K

Schemat 16**. Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_10 do pola P_38).**



eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela 16. **Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_10 do pola P_38).**

Nazwa pola	Opis pola
P_10	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, zwolnionych od podatku – wykazana w K_10 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_11	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju – wykazana w K_11 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_12	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu świadczenia usług, o których mowa w art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy – wykazana w K_12 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_13	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 0% – wykazana w K_13 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_14	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów, o której mowa w art. 129 ustawy – wykazana w K_14 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_15	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_15 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_16	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 5%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_16 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_17	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% albo 8%, oraz korekty dokonanej

eprasa.pl 3eef68bf02

	zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_17 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_18	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 7% albo 8%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_18 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_19	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% albo 23%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_19 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_20	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług na terytorium kraju, opodatkowanych stawką 22% albo 23%, oraz korekty dokonanej zgodnie z art. 89a ust. 1 i 4 ustawy – wykazana w K_20 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_21	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – wykazana w K_21 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_22	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu eksportu towarów – wykazana w K_22 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_23	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – wykazana w K_23 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_24	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów – wykazana w K_24 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_25	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy – wykazana w K_25 (pole opcjonalne).

eprasa.pl 3eef68bf02

	W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_26	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu importu towarów rozliczanego zgodnie z art. 33a ustawy – wykazana w K_26 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_27	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu importu usług, z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy – wykazana w K_27 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_28	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu importu usług, z wyłączeniem usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy – wykazana w K_28 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_29	Zbiorcza wysokość podstawy opodatkowania z tytułu importu usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy – wykazana w K_29 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_30	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu importu usług nabywanych od podatników podatku od wartości dodanej, do których stosuje się art. 28b ustawy – wykazana w K_30 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_31	Wysokość podstawy opodatkowania wynikająca z dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste. **Uwaga** Dodatkowo, w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2026 r. **nabywca, a także sprzedawca** podaje wysokość podstawy opodatkowania wynikającą z dostawy gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca

eprasa.pl 3eef68bf02

	2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1505 oraz z 2025 r. poz. 303), w zakresie w jakim stosuje się zasady określone w art. 145e ust. 1 ustawy.
P_32	Zbiorcza wysokość podatku należnego z tytułu dostawy towarów, dla których podatnikiem jest nabywca zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 ustawy - – wykazana w K_32 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste. **Uwaga** Dodatkowo, w okresie od 1 kwietnia 2023 r. do 31 grudnia 2026 r. **nabywca, a także sprzedawca** podaje wysokość podatku należnego wynikającą z dostawy gazu w systemie gazowym, dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i świadczenia usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, o których mowa w ustawie z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1505 oraz z 2025 r. poz. 303), w zakresie w jakim stosuje się zasady określone w art. 145e ust. 1 ustawy. **WAŻNE** **W przypadku wystąpienia transakcji w pozycji P_31, w których podatek należny nie występuje, w polu należy wykazać „0.00”.**
P_33	Zbiorcza wysokość podatku należnego od towarów objętych spisem z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5 ustawy – wykazana w K_33 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_34	Zbiorcza wysokość zwrotu odliczonej lub zwróconej kwoty wydanej na zakup kas rejestrujących, o którym mowa w art. 111 ust. 6 ustawy – wykazana w K_34 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_35	Zbiorcza wysokość podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu, wykazana w wysokości podatku należnego z tytułu określonego w P_24, podlegająca wpłacie w terminie, o którym mowa w art. 103 ust. 3, w związku z ust. 4 ustawy – wykazana w K_35 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_36	Zbiorcza wysokość podatku należnego od wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o których mowa w art. 103 ust. 5aa ustawy,

eprasa.pl 3eef68bf02

	podlegająca wpłacie w terminach, o których mowa w art. 103 ust. 5a i 5ac ustawy – wykazana w K_36 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_360	Zbiorcza wysokość podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegająca wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_37	Łączna wysokość podstawy opodatkowania. Suma kwot z P_10, P_11, P_13, P_15, P_17, P_19, P_21, P_22, P_23, P_25, P_27, P_29, P_31 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_38	Łączna wysokość podatku należnego. Suma kwot z P_16, P_18, P_20, P_24, P_26, P_28, P_30, P_32, P_33, P_34 pomniejszona kwotę z P_35, P_36 i P_360 (pole obowiązkowe). **W przypadku braku – w polu należy wykazać „0”.**

WAŻNE

W deklaracji nie uwzględnia się wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego z tytułu dostawy towarów oraz świadczenia usług udokumentowanych fakturami, wystawionymi na podstawie art. 106h ust. 1 ustawy, o których mowa w art. 109 ust. 3d ustawy (oznaczonych FP).

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 17. **Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_39 do pola P_48).**

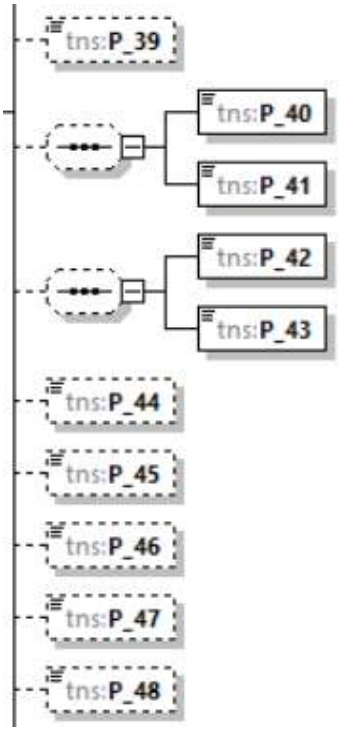


Tabela 17. **Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_39 do pola P_48).**

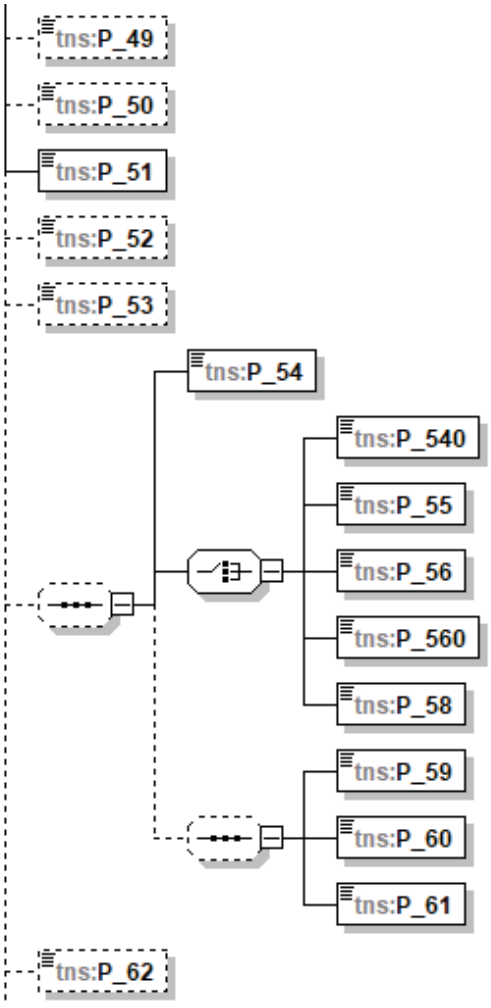
Nazwa pola	Opis pola
P_39	Wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z poprzedniej deklaracji (pole opcjonalne). Wykazuje się kwotę z P_62 z poprzedniej deklaracji lub kwotę wynikającą z decyzji. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_40	Zbiorcza wartość netto z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych – wykazana w K_40 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_41	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych – wykazana w K_41 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

P_42	Zbiorcza wartość netto z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług – wykazana w K_42 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_43	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu nabycia pozostałych towarów i usług – wykazana w K_43 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_44	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu korekty podatku naliczonego od nabycia towarów i usług zaliczanych u podatnika do środków trwałych – wykazana w K_44 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_45	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu korekty podatku naliczonego od nabycia pozostałych towarów i usług – wykazana w K_45 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_46	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 1 ustawy – wykazana w K_46 (pole opcjonalne). **WAŻNE** **Pole przyjmuje wyłącznie wartości ujemne lub „0”.** W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_47	Zbiorcza wysokość podatku naliczonego z tytułu korekty podatku naliczonego, o której mowa w art. 89b ust. 4 ustawy – wykazana w K_47 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_48	Łączna wysokość podatku naliczonego do odliczenia. Suma kwot z P_39, P_41, P_43, P_44, P_45, P_46 i P_47 (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 18. **Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_49 do pola P_62).**



eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela 18. **Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_49 do pola P_62).**

Nazwa pola	Opis pola
P_49	Kwota wydana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym pomniejszająca wysokość podatku należnego (pole opcjonalne). W przypadku wystąpienia nadwyżki podatku należnego nad naliczonym - w P_49 podaje się wysokość ulgi na zakup kas rejestrujących, w części przysługującej do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym, do wysokości tej nadwyżki. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_50	Wysokość podatku objęta zaniechaniem poboru (pole opcjonalne). Podaje się wysokość podatku objętą zaniechaniem poboru na podstawie art. 22 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111, z późn. zm.), do wysokości nadwyżki podatku należnego nad naliczonym pomniejszonej o wysokość ulgi na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_51	Wysokość podatku podlegająca wpłacie do urzędu skarbowego (pole obowiązkowe). **W przypadku braku – w polu należy wykazać „0”.**
P_52	Kwota wydana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia w danym okresie rozliczeniowym przysługująca do zwrotu w danym okresie rozliczeniowym lub powiększająca wysokość podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy (pole opcjonalne). W przypadku gdy wysokość podatku naliczonego jest większa lub równa wysokości podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym lub wysokość ulgi na zakup kas rejestrujących jest większa od wysokości nadwyżki podatku należnego nad naliczonym – w P_52 podaje się pozostałą nieodliczoną w P_49 wysokość ulgi na zakup kas rejestrujących, przysługującą podatnikowi do zwrotu lub do odliczenia od podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_53	Wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym (pole opcjonalne).

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się również podatek naliczony, który w związku z brakiem czynności opodatkowanych podlega przeniesieniu na następny okres rozliczeniowy lub zwrotowi. W tym polu podaje się także wysokość ulgi na zakup kas rejestrujących nieodliczoną od podatku należnego w danym okresie rozliczeniowym. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_54	Wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek wskazany przez podatnika (pole opcjonalne). Podaje się wysokość różnicy podatku podlegającą zwrotowi na rachunek bankowy podatnika oraz do zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_540	Zwrot na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 15 dni (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku, wyboru zwrotu na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 15 dni (art. 87 ust. 6d ustawy). W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_55	Zwrot na rachunek VAT podatnika w terminie 25 dni (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wyboru zwrotu na rachunek VAT podatnika w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_56	Zwrot na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 25 dni (art. 87 ust. 6 ustawy) (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wyboru zwrotu w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_560	Zwrot na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 40 dni (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wyboru zwrot na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 40 dni od dnia złożenia rozliczenia. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

P_58	Zwrot na rachunek rozliczeniowy podatnika w terminie 180 dni (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wyboru zwrotu w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_59	Zaliczenie zwrotu podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku wnioskowania przez podatnika o zaliczenie zwrotu podatku na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, zgodnie z art. 76 § 1 i art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111, z późn. zm.). W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_60	Wysokość zwrotu do zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych (pole opcjonalne). Podaje się wysokość zwrotu podatku do zaliczenia na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_61	Rodzaj przyszłego zobowiązania podatkowego (pole opcjonalne). Podaje się rodzaj przyszłego zobowiązania podatkowego, na poczet którego zalicza się zwrot podatku. W przypadku braku - pole pozostaje puste.
P_62	Wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy (pole opcjonalne). W przypadku braku - pole pozostaje puste.

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 19. **Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_63 do pola P_ORDZU).**

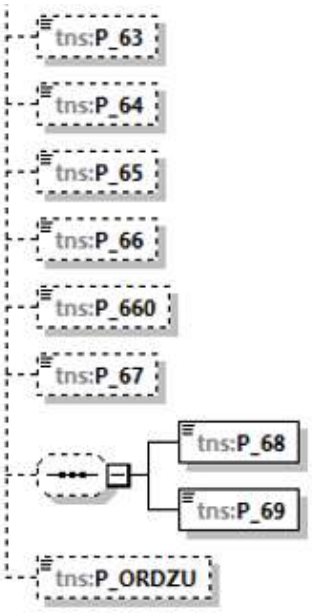


Tabela 19. **Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_63 do pola P_ORDZU).**

Nazwa pola	Opis pola
P_63	Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w art. 119 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku świadczenia usług turystyki opodatkowanych na zasadach marży. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_64	Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w art. 120 ust. 4 lub 5 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków nabytych uprzednio przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, w celu odprzedaży, opodatkowanych na zasadach marży. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_65	Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w art. 122 ustawy (pole opcjonalne).

eprasa.pl 3eef68bf02

	Podaje się **„1”** w przypadku wykonywania czynności polegających na dostawie, wewnątrzwspólnotowym nabyciu lub imporcie złota inwestycyjnego, zwolnionych od podatku zgodnie z art. 122 ust. 1 ustawy, lub gdy podatnik, będąc agentem działającym w imieniu i na rzecz innych osób, pośredniczył w dostawie takiego złota dla swojego zleceniodawcy, zgodnie z art. 122 ust. 2 ustawy. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_66	Podatnik wykonywał w okresie rozliczeniowym czynności, o których mowa w art. 136 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku gdy podatnik, będąc drugim w kolejności podatnikiem VAT, dokonał transakcji trójstronnej w procedurze uproszczonej. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_660	Podatnik ułatwiał w okresie rozliczeniowym dokonanie czynności, o których mowa w art. 109b ust. 4 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”,** w przypadku gdy podatnik ułatwiał w okresie rozliczeniowym dokonanie czynności, o których mowa w art. 109b ust. 4 ustawy. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_67	Podatnik korzysta z obniżenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 108d ustawy (pole opcjonalne). Podaje się **„1”** w przypadku gdy podatnik korzystał z obniżenia zobowiązania podatkowego, jeżeli zapłaty zobowiązania podatkowego dokonuje w całości z rachunku VAT w terminie wcześniejszym niż termin zapłaty podatku. W przeciwnym przypadku – pole pozostaje puste.
P_68	Zbiorcza wysokość korekty podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość korekty podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy, która została uwzględniona w pozycjach: K_15, K_17 i K_19. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **Pole przyjmuje wyłącznie wartości ujemne lub „0”.**

eprasa.pl 3eef68bf02

P_69	Zbiorcza wysokość korekty podatku należnego, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy (pole opcjonalne). Podaje się wysokość korekty podatku należnego, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy, która została uwzględniona w pozycjach: K_16, K_18 i K_20. W przypadku braku - pole pozostaje puste. **WAŻNE** **Pole przyjmuje wyłącznie wartości ujemne lub „0”.**
P_ORDZU	Uzasadnienie przyczyn złożenia korekty (pole fakultatywne). Pole tekstowe, które zastąpiło dotychczasowy załącznik stanowiący wyjaśnienia przyczyn korekty deklaracji.

UWAGA

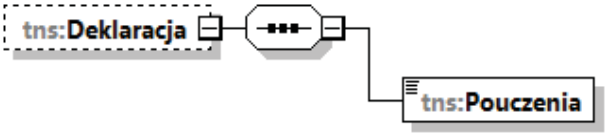
W przypadku deklaracji tzw. „zerowej” należy wykazać w P_38 i P_51 wartość „0”

eprasa.pl 3eef68bf02

Pouczenia

Struktura pouczenia

Schemat 20. **Struktura pouczenia dla JPK_V7M i JPK_V7K.**



Podanie **„1”** oznacza potwierdzenie zapoznania się z treścią i akceptację poniższych pouczeń:

- W przypadku niewpłacenia w obowiązującym terminie podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub wpłacenia go w niepełnej wysokości niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Niniejsza deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego również na członka grupy VAT.

- Za podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy i przez to narażenie podatku na uszczuplenie grozi odpowiedzialność przewidziana w przepisach Kodeksu karnego skarbowego.

eprasa.pl 3eef68bf02

Przykłady

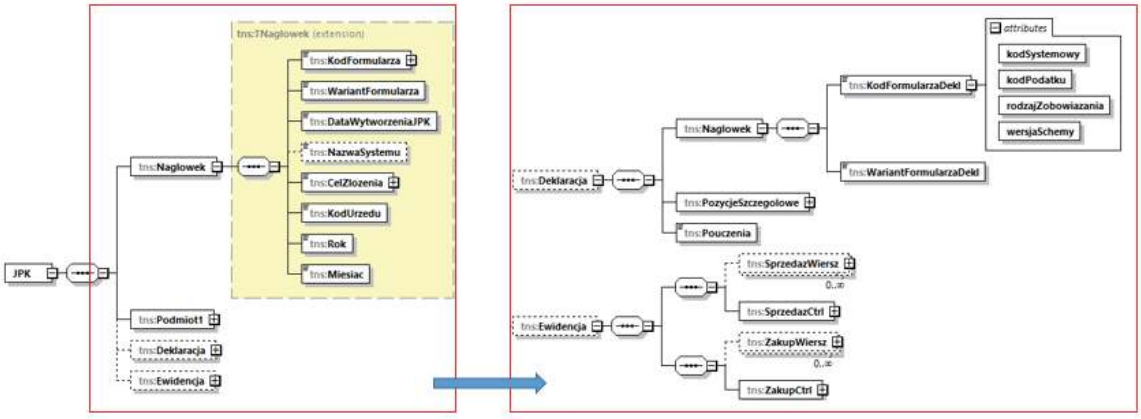
1. Złożenie pierwotnego pliku JPK_VAT

Przykład 1

✓ **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7M (deklaracja i ewidencja).**

Podatnik w schemacie głównym wypełnia wszystkie elementy: **Naglowek, Podmiot1, Deklaracja** oraz **Ewidencja.**

Schemat 21. **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7M (deklaracja i ewidencja).**



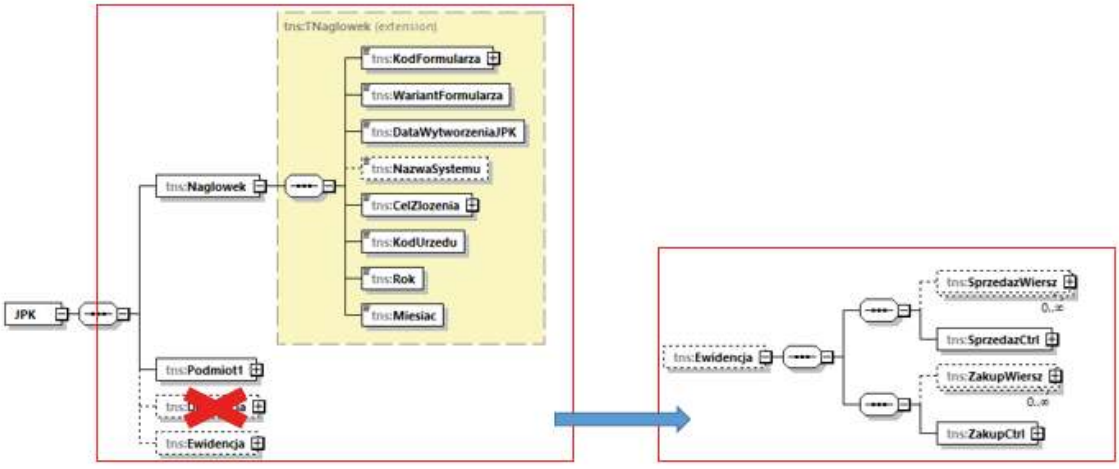
Przykład 2

✓ **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za dwa pierwsze miesiące kwartału)**

Podatnik w schemacie głównym wypełnia następujące elementy: **Naglowek, Podmiot1** oraz **Ewidencja**.

Schemat 22. **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za dwa pierwsze miesiące kwartału).**

eprasa.pl 3eef68bf02

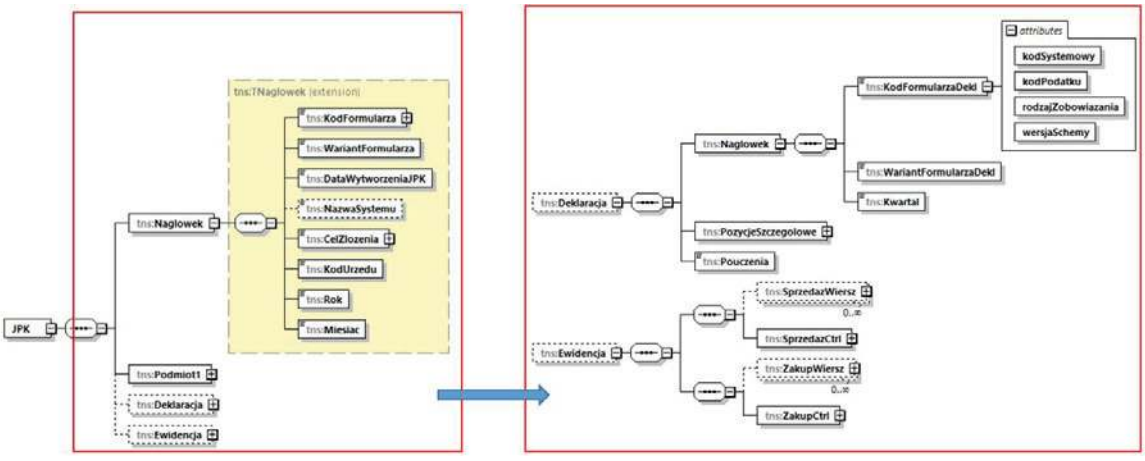


Przykład 3

- ✓ **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za trzeci miesiąc kwartału wraz z deklaracją za cały kwartał)**

Podatnik w schemacie głównym wypełnia wszystkie elementy: **Naglowek, Podmiot1, Deklaracja** oraz **Ewidencja.**

Schemat 23. **Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za trzeci miesiąc kwartału wraz z deklaracją za cały kwartał).**



eprasa.pl 3eef68bf02

2. Korekta pliku JPK_VAT

Korekta pliku JPK_VAT (z celem złożenia „2”) może obejmować:

1. **Ewidencję i Deklarację**
2. **Ewidencję**
3. **Deklarację**

Przykład 4

✓ **Korekta ewidencji w JPK_V7M**

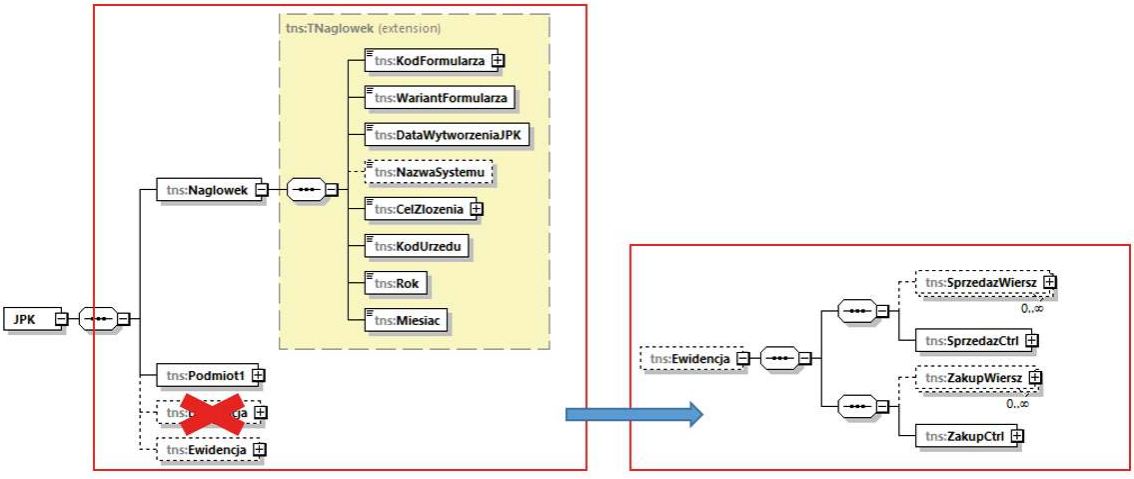
Korygując wyłącznie ewidencję, podatnik w schemacie głównym wypełnia następujące elementy: **Naglowek, Podmiot1** oraz **Ewidencja**.

WAŻNE

Dokonanie **korekty w przesłanej ewidencji**, która nie ma wpływu na część deklaracyjną, zawartą we wspólnym pliku, **nie będzie wywoływało skutków dla rozliczenia podatku.**

Korekta pliku JPK_VAT - wyłącznie części ewidencyjnej, np. w zakresie NIP kontrahenta, nie będzie miała wpływu np. na termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynikający z przesłanego wcześniej rozliczenia (część deklaracyjna) zawartego w pierwotnym pliku.

Schemat 24. **Korekta ewidencji w JPK_V7M.**



eprasa.pl 3eef68bf02

Przykład 5

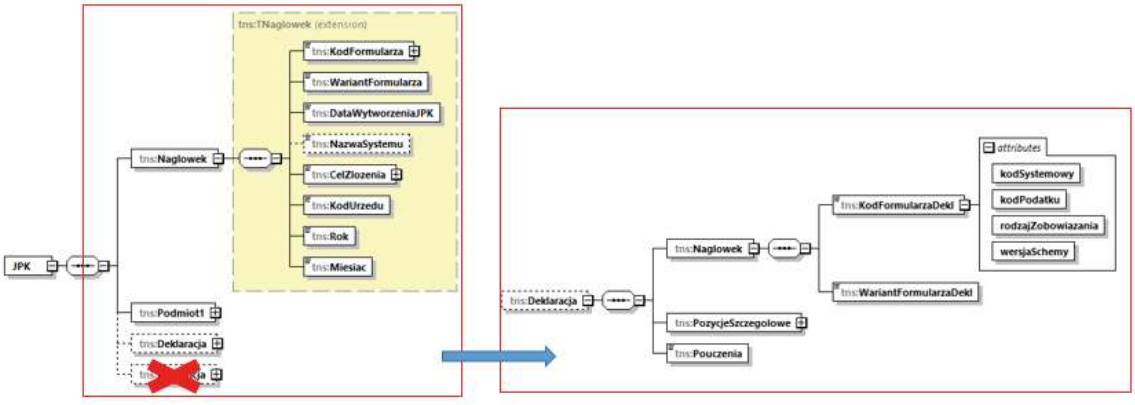
✓ **Korekta deklaracji w JPK_V7M**

Korygując wyłącznie deklarację, podatnik w schemacie głównym wypełnia następujące elementy: **Naglowek, Podmiot1** oraz **Deklaracja**.

WAŻNE

Dokonanie korekty wyłącznie **w części deklaracyjnej,** np. zmiana wysokości kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji, nie będzie miała wpływu na dane zawarte w części ewidencyjnej.

Schemat 25.**Korekta deklaracji w JPK_V7M.**



WAŻNE

Pierwotny JPK_V7K w odróżnieniu od pierwotnego JPK_V7M, w zależności od okresu składania, różni się zakresem danych, bowiem zawiera samą ewidencję lub ewidencję wraz z deklaracją.

Sposób dokonania korekty JPK_V7K, w związku z korektą ewidencji dla dwóch pierwszych miesięcy kwartału będzie wyglądać analogicznie, jak dla pierwotnych plików JPK_V7K za te okresy (patrz przykład 2).

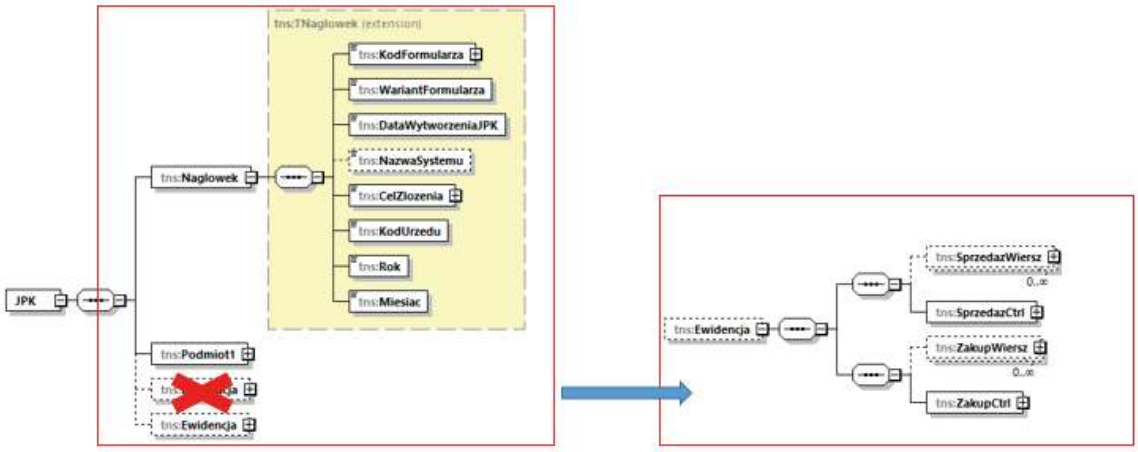
eprasa.pl 3eef68bf02

Przykład 6

✓ **Korekta ewidencji za trzeci miesiąc kwartału w JPK_V7K**

Korygując wyłącznie ewidencję, podatnik w schemacie głównym wypełnia następujące elementy: **Naglowek, Podmiot1** oraz **Ewidencja**.

Schemat 26. **Korekta ewidencji za trzeci miesiąc kwartału w JPK_V7K.**



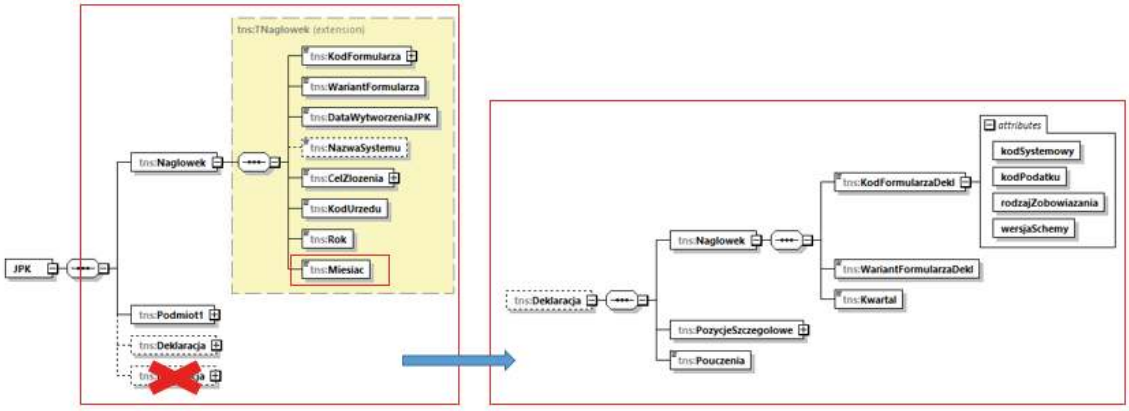
Przykład 7

✓ **Korekta deklaracji kwartalnej JPK_V7K (trzeci miesiąc kwartału)**

Korygując wyłącznie deklarację, podatnik w schemacie głównym wypełnia następujące elementy: **Naglowek, Podmiot1** oraz **Deklaracja**.

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 27. **Korekta deklaracji kwartalnej JPK_V7K (trzeci miesiąc kwartału).**



UWAGA

Z uwagi na fakt, iż pole **Miesiac** w elemencie schematu głównego **Naglowek** jest obowiązkowe, podatnik przy korekcie deklaracji wskazuje ostatni miesiąc kwartału, **tj. odpowiednio 3, 6, 9, 12.**

3. **Ewidencja i deklaracja bez wpisów, tzw. „zerowa".**

Przykład 8

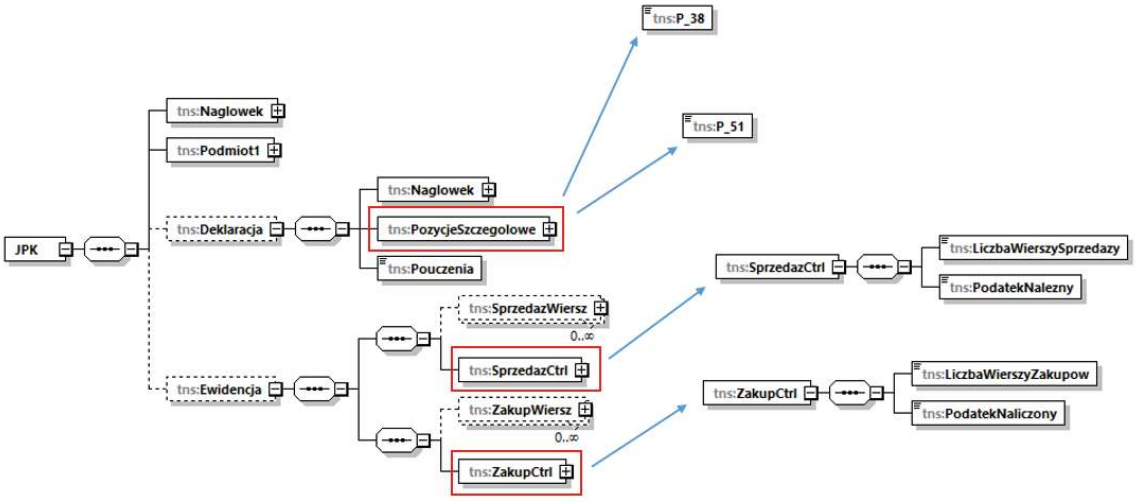
- ✓ **Ewidencja i deklaracja bez wpisów tzw. „zerowa" dla JPK_V7M i JPK_V7K**

Jeżeli w ewidencji oraz deklaracji za dany miesiąc/kwartał podatnik nie dokonał żadnej transakcji mającej wpływ na podatek od towarów i usług, należy złożyć **tzw. zerowy JPK_VAT**, w którym należy:

1. W elemencie **Deklaracja** w polach P_38 i P_51 wykazać **„0".**
2. W elemencie **LiczbaWierszySprzedazy** oraz **LiczbaWierszyZakupow** wykazać **„0".**
3. W elemencie **PodatekNalezny** oraz **PodatekNaliczony** wykazać **„0.00".**

eprasa.pl 3eef68bf02

Schemat 28. **Deklaracja oraz ewidencja bez wpisów tzw. „zerowa" dla JPK_V7M i JPK_V7K.**



UWAGA

Zasady wypełniania nowego JPK_VAT w przypadku tzw. **„zerowej"** części deklaracyjnej i ewidencyjnej, mają również zastosowanie w przypadku wysyłania korekty części deklaracyjnej czy ewidencyjnej **do „zera".**

4. Korekta z art. 89a ustawy w nowym JPK_VAT

Przykład 9

✓ **Korekta na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy („in minus")**

Podatnik (wierzyciel), korzystający z korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, zgodnie z art. 89a ust. 1 ustawy tzw. „ulga na złe długi", wypełnia dla całego dokumentu pole **KorektaPodstawyOpodt** poprzez zaznaczenie **„1".** Jednocześnie wykazuje datę upływu terminu płatności (pole **TerminPlatnosci**) oraz pojedynczo korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego ze znakiem „in minus" z podziałem na stawki podatku.

eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela. 20. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia korekty na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy.**

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	NrKSeF	KorektaPodstawyOpodat	TerminPlatnosci	K_19	K_20
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9	1	2026-02-14	-1000.00	-230.00

Następnie w deklaracji w polu P_68 i P_69 podaje się ze znakiem „in minus” odpowiednio zbiorczą wysokość korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, o której mowa w art. 89a ust. 1 ustawy, która została uwzględniona w pozycjach od K_15 do K_20.

Przykład 10

- ✓ **Korekta na podstawie art. 89a ust. 4 ustawy („in plus”)**

W przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty, o której mowa w art. 89a ust. 1, należność zastała uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta zgodnie z art. 89a ust. 4 ustawy. Wówczas w ewidencji wierzyciel wypełnia dla całego dokumentu pole **KorektaPodstawyOpodt** poprzez zaznaczenie **„1”.** Jednocześnie wpisuje datę uregulowania lub zbycia należności (pole **DataZaplaty**) oraz wykazuje pojedynczo korekty podstawy opodatkowania oraz podatku należnego ze znakiem „in plus” z podziałem na stawki podatku.

Tabela. 21. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia korekty na podstawie art. 89a ust. 4 ustawy.**

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	NrKSeF	KorektaPodstawyOpodat	DataZaplaty	K_19	K_20
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9	1	2026-06-14	1000.00	230.00

eprasa.pl 3eef68bf02

5. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego i naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K dostawy towarów i świadczenia usług, opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 119 i art. 120 ustawy**.

Przykład 11

- ✓ **Świadczenie usług turystyki, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy – oznaczony MR_T.**

Jeżeli podatek ustalany jest od sumy marż uzyskanych na poszczególnych usługach turystyki, podatnik w ewidencji sprzedaży rejestruje na podstawie dowodu wewnętrznego (**WEW - Dowód wewnętrzny**), z opisem procedury (**MR_T - Świadczenie usług turystyki, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy),** podstawę opodatkowania, tj. wartość marży pomniejszoną o podatek należny i wartość podatku, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednych stawek podatku. Następnie także po stronie sprzedaży podatnik ewidencjonuje faktyczne dokumenty sprzedaży z opisem procedury (**MR_T)**, z podaniem danych kontrahenta, daty i numeru dokumentu sprzedaży, wpisując wartość brutto w polu **SprzedazVAT_Marza** dotyczącym świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ustawy.

Tabela 22. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy (liczona sumą marż).**

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	NrKSeF	DI	TypDokumentu	MR_T	K_19	K_20	SprzedazVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9		1	1			2250.00
2222222222	DEF	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E7			1			2250.00
BRAK	BRAK	W/60/22	2026-02-01		1	WEW	1	175.00	40.25	

Jeżeli podatek ustalany jest od marży jednostkowej, podatnik w ewidencji sprzedaży rejestruje na podstawie faktycznego dokumentu sprzedaży, z podaniem danych kontrahenta, z opisem procedury (**MR_T - Świadczenie usług turystyki, opodatkowane na zasadach marży zgodnie z art. 119 ustawy),** podstawę opodatkowania, tj. wartość marży pomniejszoną o podatek należny, i wartość podatku w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednich stawek podatku.

Natomiast faktyczną wartość brutto wykazuje w polu **SprzedazVAT_Marza** dotyczącym dostawy towarów opodatkowanych na zasadzie marży, zgodnie z art. 119 ustawy.

Tabela 23. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy (dla marży jednostkowej).**

eprasa.pl 3eef68bf02

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	BFK	TypDokumentu	MR_T	K_19	K_20	SprzedazVAT_Marza
BRAK	ABC	125/26	2026-02-01	1		1	-500.00	0.00	2250.00

WAŻNE

W deklaracji nie uwzględnia się wartości ujemnej podstawy opodatkowania w przypadku świadczenia usług opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ustawy (oznaczonych MR_T).

Następnie po stronie zakupu (tabela poniżej) podatnik ewidencjonuje dokumenty zakupu towarów i usług będące podstawą wyliczenia marży z podaniem danych kontrahenta, numeru dokumentu zakupu, wpisując wartość brutto w polu **ZakupVAT_Marza** dotyczącym nabycia towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży, zgodnie z art. 119 ustawy.

Tabela 24. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy.**

NrDostawcy	NazwaDostawcy	DowodZakupu	DataZakupu	NrKSeF	ZakupVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9	2250.00
2222222222	FGH	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E7	834.75

Przykład 12

- ✓ **Dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy - oznaczony MR_UZ.**

Podatnik w ewidencji sprzedaży rejestruje na podstawie faktycznego dokumentu sprzedaży, z podaniem danych kontrahenta, z opisem procedury (**MR_UZ** - **Dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, opodatkowanych na zasadach marży zgodnie z art. 120 ustawy),** podstawę opodatkowania, tj. wartość marży pomniejszoną o podatek należny, i wartość podatku, w polach właściwych dla sprzedaży według odpowiednych stawek podatku.

Natomiast faktyczną wartość brutto wykazuje w polu **SprzedazVAT_Marza** dotyczącym dostawy towarów opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 120 ustawy.

eprasa.pl 3eef68bf02

Tabela 25. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 120 ust. 4 ustawy.**

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	BFK	MR_UZ	K_19	K_20	SprzedazVAT_Marza
BRAK	ABC	125/26	2026-02-01	1	1	175.00	40.25	2250.00

W odniesieniu do przedmiotów kolekcjonerskich, jeżeli podatnik za zgodą naczelnika urzędu skarbowego oblicza różnicę pomiędzy łączną wartością dostaw a łączną wartością nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich w okresie rozliczeniowym, zapisów w ewidencji sprzedaży dokonuje analogicznie, jak w przypadku MR_T (gdzie podatek ustalany jest od sumy marż uzyskanych na poszczególnych usługach turystyki) na podstawie dowodu wewnętrznego oraz faktycznych dokumentów sprzedaży.

Tabela 26. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 120 ust. 5 ustawy.**

NrKontrahenta	NazwaKontrahenta	DowodSprzedazy	DataWystawienia	NrKSeF	DI	TypDokumentu	MR_UZ	K_19	K_20	SprzedazVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9			1			1949.00
2222222222	FGH	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E7			1			5642.00
BRAK	BRAK	W/60/26	2026-02-01		1	WEW	1	1175.00	270.25	

Następnie po stronie zakupu (tabela poniżej) podatnik ewidencjonuje dokumenty zakupu towarów i usług będące podstawą wyliczenia marży z podaniem danych kontrahenta, numeru dokumentu zakupu, wpisując wartość brutto w polu **ZakupVAT_Marza** dotyczącym nabycia towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadzie marży, zgodnie z art. 120 ust. 4 ustawy.

WAŻNE

W deklaracji nie uwzględnia się wartości ujemnej podstawy opodatkowania w przypadku dostawy towarów opodatkowanych na zasadach marży, zgodnie z art. 120 ustawy (oznaczonych MR_UZ).

Tabela 27. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 120 ust. 4 ustawy.**

eprasa.pl 3eef68bf02

NrDostawcy	NazwaDostawcy	DowodZakupu	DataZakupu	NrKSeF	ZakupVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9	1200.00
2222222222	FGH	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E	834.75

W przypadku nabycia towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną na zasadach marży, zgodnie z art. 120 ust. 5 ustawy podatnik po stronie zakupu (tabela poniżej) ewidencjonuje dokumenty zakupu towarów i usług będące podstawą wyliczenia marży z podaniem danych kontrahenta, numeru dokumentu zakupu, wpisując wartość brutto w polu **ZakupVAT_Marza.** Natomiast nadwyżkę wartości nabyć określonego rodzaju przedmiotów kolekcjonerskich z poprzedniego okresu rozliczeniowego, o której mowa w art. 120 ust 7 ustawy, podatnik ewidencjonuje na podstawie dowodu wewnętrznego.

Tabela 28. **Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 120 ust. 5 ustawy.**

NrDostawcy	NazwaDostawcy	DowodZakupu	DataZakupu	NrKSeF	DI	DokumentZakupu	ZakupVAT_Marza
1111111111	ABC	125/26	2026-02-01	1111111111-20260201-2C53E1BFBC51-E9			1200.00
2222222222	FGH	126/26	2026-02-01	2222222222-20260201-2C53E1BFBC52-E			834.75
BRAK	BRAK	W/61/20	2026-02-01		1	WEW	800.75

eprasa.pl 3eef68bf02

Spis schematów

1. Schemat 1. Struktura schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
2. Schemat 2. Struktura elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K.
3. Schemat 3. Struktura elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K.
4. Schemat 4. Struktura elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K.
5. Schemat 5. Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpSprzedazy do pola TypDokumentu).
6. Schemat 6. Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola GTU_01 do pola GTU_13).
7. Schemat 7. Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola WSTO_EE do pola B_MPV_PROWIZJA).
8. Schemat 8. Struktura ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola KorektaPodstawyOpodt do pola SprzedazVAT_Marza).
9. Schemat 9. Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
10. Schemat 10. Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpZakupu do pola IMP).
11. Schemat 11. Struktura ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola K_40 do pola ZakupVAT_Marza).
12. Schemat 12. Struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
13. Schemat 13. Struktura elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K.
14. Schemat 14. Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M.
15. 15. Schemat 15. Struktura Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K.
16. Schemat 16. Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_10 do pola P_38).
17. Schemat 17. Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_39 do pola P_48).
18. Schemat 18. Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_49 do pola P_62).
19. Schemat 19. Struktura pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_63 do pola P_ORDZU).
20. Schemat 20. Struktura pouczenia dla JPK_V7M i JPK_V7K.
21. Schemat 21. Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7M (deklaracja i ewidencja).
22. Schemat 22. Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za dwa pierwsze miesiące kwartału).
23. Schemat 23. Złożenie pierwotnego pliku JPK_V7K (ewidencja za trzeci miesiąc kwartału wraz z deklaracją za cały kwartał).
24. Schemat 24. Korekta ewidencji w JPK_V7M.
25. Schemat 25.Korekta deklaracji w JPK_V7M.
26. Schemat 26. Korekta ewidencji za trzeci miesiąc kwartału w JPK_V7K.

eprasa.pl 3eef68bf02

27. Schemat 27. Korekta deklaracji kwartalnej JPK_V7K (trzeci miesiąc kwartału).
28. Schemat 28. Deklaracja oraz ewidencja bez wpisów tzw. „zerowa” dla JPK_V7M i JPK_V7K.

eprasa.pl 3eef68bf02

Spis tabel

1. Tabela 1. Opis struktury schematu głównego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
2. Tabela 2. Opis struktury elementu Naglowek dla JPK_V7M i JPK_V7K.
3. Tabela 3. Opis struktury elementu Podmiot1 dla JPK_V7M i JPK_V7K.
4. Tabela 4. Opis struktury elementu Ewidencja dla JPK_V7M i JPK_V7K.
5. Tabela 5. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola LpSprzedazy do pola TypDokumentu).
6. Tabela 6. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola GTU_01 do pola GTU_13).
7. Tabela 7. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola WSTO_EE do pola B_MPV_PROWIZJA).
8. Tabela 8. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola KorektaPodstawyOpodt do pola SprzedazVAT_Marza).
9. Tabela 9. Opis struktura sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
10. Tabela 10. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7Mi JPK_V7K (od pola LpZakupu do pola IMP).
11. Tabela 11. Opis struktury ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola K_40 do pola ZakupVAT_Marza).
12. Tabela 12. Opis struktury sum kontrolnych dla ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K.
13. Tabela 13. Opis struktury elementu Deklaracja dla JPK_V7M i JPK_V7K.
14. Tabela 14. Opis struktury Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7M.
15. Tabela 15. Opis struktury Naglowek w elemencie Deklaracja dla JPK_V7K.
16. Tabela 16. Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_10 do pola P_38).
17. Tabela 17. Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_39 do pola P_48).
18. Tabela 18. Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_49 do pola P_62).
19. Tabela 19. Opis struktury pozycji szczegółowych deklaracji dla JPK_V7M i JPK_V7K (od pola P_63 do pola P_ORDZU).
20. Tabela 20. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia korekty na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy.
21. Tabela. 21. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia korekty na podstawie art. 89a ust. 4 ustawy.
22. Tabela 22. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy (liczona sumą marż).
23. Tabela 23. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 119 ustawy (dla marży jednostkowej).

eprasa.pl 3eef68bf02

24. Tabela 24. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art.119 ustawy .
25. Tabela 25. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art.120 ust. 4 ustawy.
26. Tabela 26. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku należnego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art.120 ust. 5 ustawy.
27. Tabela 27. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art.120 ust. 4 i 5 ustawy.
28. Tabela 28. Sposób prezentacji w ewidencji w zakresie podatku naliczonego dla JPK_V7M i JPK_V7K rozliczenia marży zgodnie z art. 120 ust. 5 ustawy.

eprasa.pl 3eef68bf02

Rejestr zmian

Data	Opis zmian
05.01.2026	Wersja bazowa dokumentu

eprasa.pl 3eef68bf02