VAT
Komentarz

Tom I
Artykuły 1–85

Adam Bartosiewicz

WYDANIE JUBILEUSZOWE

WYDANIE 20

Wolters Kluwer

VAT
Komentarz

Tom I
Artykuły 1–85

Adam Bartosiewicz

Zamów książkę w księgarni internetowej
profinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE 20

Wolters Kluwer

WARSZAWA 2026

Stan prawny na 1 marca 2026 r.

Adam Bartosiewicz, nr ORCID: 0000-0001-8702-2672

Recenzent
Prof. dr hab. Artur Mudrecki

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Dwudzieste wydanie komentarza zaktualizował Adam Bartosiewicz.
Wydania od pierwszego do piątego tworzyli wspólnie
Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki.

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-044-4
20. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 692 477 076
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów 7

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
o podatku od towarów i usług

Dział I. Przepisy ogólne (art. 1–4) 13

Dział II. Zakres opodatkowania (art. 5–14) 109

Rozdział 1. Przepisy ogólne (art. 5–6) 109
Rozdział 2. Dostawa towarów i świadczenie usług (art. 7–8) 145
Rozdział 2a. Opodatkowanie w przypadku stosowania bonów (art. 8a–8b) 204
Rozdział 2b. Opodatkowanie w grupie VAT (art. 8c–8e) 207
Rozdział 3. Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (art. 9–13) 213
Rozdział 3a. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* na terytorium kraju (art. 13a–13g) 247
Rozdział 3b. Przemieszczenie towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju (art. 13h–13l) 258
Rozdział 4. Opodatkowanie przy likwidacji działalności spółki i zaprzestaniu działalności przez osobę fizyczną (art. 14) 266

Dział III. Podatnicy, płatnicy i przedstawiciele podatkowi (art. 15–18d) 283

Rozdział 1. Podatnicy i płatnicy (art. 15–18) 283
Rozdział 2. Przedstawiciele podatkowi (art. 18a–18d) 355

Dział IV. Obowiązek podatkowy (art. 19–21) 361

Rozdział 1. Zasady ogólne (art. 19–19a) 361
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy w wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (art. 20–20b) 387
Rozdział 3. Obowiązek podatkowy u małych podatników (art. 21) 392

Dział V. Miejsce świadczenia (art. 22–28q) 397

Rozdział 1. Miejsce świadczenia przy dostawie towarów (art. 22–24) 397
Rozdział 2. Miejsce świadczenia przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów (art. 25–26) 420
Rozdział 2a. Miejsce świadczenia przy imporcie towarów (art. 26a) 423
Rozdział 3. Miejsce świadczenia przy świadczeniu usług (art. 27–28o) 426
Rozdział 4. Zawiadomienie o miejscu opodatkowania (art. 28p–28q) 480

Dział VI. Podstawa opodatkowania (art. 29–32) 482

Dział VII. Zasady wymiaru i poboru podatku z tytułu importu towarów (art. 33–40) 546

Dział VIII. Wysokość opodatkowania (art. 41–85) 567

Rozdział 1. Stawki (art. 41–42) 567
Rozdział 1a. Wiążąca informacja stawkowa (art. 42a–42i) 628
Rozdział 2. Zwolnienia (art. 43–44) 656
Rozdział 3. Zwolnienia z tytułu importu towarów (art. 45–82a) 740
Rozdział 4. Szczególne przypadki zastosowania stawki 0% (art. 83) 785
Rozdział 5. Szczególne przypadki określania wysokości podatku należnego (art. 84–85) 814

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2025 r. poz. 775; zm.: Dz.U. z 2025 r. poz. 894, poz. 896, poz. 1203, poz. 1541, poz. 1811)

Dział I. Przepisy ogólne

Art. 1.

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.
2. Podatek od towarów i usług stanowi dochód budżetu państwa.

— Spis treści —

1. Charakter podatku od towarów i usług 13
2. Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług 16
3. Zakres przedmiotowy ustawy 19
4. Podatek jako źródło dochodów budżetu państwa 20

1. Charakter podatku od towarów i usług

1. Niniejsza ustawa reguluje problematykę opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem obciążającym wydatki, przy czym jest on podatkiem od konsumpcji, gdyż – w sensie ekonomicznym – obciąża jedynie wydatki o charakterze konsumpcyjnym. Jest też podatkiem pośrednim, w większości przypadków bowiem podmiot będący podatnikiem nie ponosi faktycznego, ekonomicznego ciężaru podatku; jest on przerzucany na inny podmiot (nazywany nawet niekiedy „rzeczywistym podatnikiem") – w tym przypadku będący konsumentem wytwarzanych przez podatnika towarów lub świadczonych przezeń usług.

Podatek ten ma charakter podatku od obrotu, ponieważ podstawą opodatkowania jest obrót, tzn. wartość dostarczanych towarów czy też świadczonych przez podatnika usług. Obciąża on obrót netto. Oznacza to, że podatek jest liczony co do zasady metodą „od stu" – podstawą opodatkowania jest bowiem wartość obrotu netto.

Podatek od towarów i usług naliczany jest w każdej fazie obrotu, nie wyłączając poziomu sprzedaży detalicznej – będzie on obciążał każdą sprzedaż (dostawę, usługę) niezależnie od tego, czy ma ona miejsce w fazie finalnej (sprzedaż do ostatecznego konsumenta), czy też odbywa się w fazie pośredniej.

Podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej w ostatecznym rozrachunku, ponieważ podatek u danego podatnika faktycznie obciąża jedynie tę część obrotu, która „dodawana" jest przez danego podatnika. Podstawą opodatkowania jest jednak na każdym etapie obrotu cała jego wartość. Faktyczne opodatkowanie jedynie wartości dodanej uzyskiwane jest poprzez zastosowanie mechanizmu odliczenia bądź zwrotu podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu. Tak więc u danego podatnika faktycznie opodatkowany będzie jedynie obrót „wytworzony" przez tego podatnika (różnica pomiędzy wartością zakupów a wartością obrotu).

Jednocześnie jest to podatek o charakterze powszechnym, co do zasady bowiem obciąża on obrót wszelkiego rodzaju dobrami i usługami, a np. podatek akcyzowy jest podatkiem selektywnym, obciążającym obrót jedynie niektórymi wyrobami (wyrobami akcyzowymi).

Ponadto należy zauważyć, że w niektórych przypadkach podatek funkcjonuje jako swoista sankcja, zupełnie w oderwaniu od powyższych założeń. Dotyczy to w szczególności podatku pomyłkowo wykazanego na fakturach oraz tzw. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w razie nierzetelnych rozliczeń podatkowych (zob. komentarz do art. 108 oraz 109).

2. Z dniem 1.05.2004 r. Rzeczpospolita Polska stała się członkiem Unii Europejskiej. W związku z powyższym polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług musiały zostać dostosowane do unijnych regulacji w zakresie VAT. Jest to związane z faktem, że już w aktach prawnych powołujących do życia Europejską Wspólnotę Gospodarczą (będącą poprzedniczką Unii Europejskiej) założono harmonizację podatków pośrednich państw członkowskich Unii (art. 121 TFUE, dawny art. 99 TWE).

Pierwszym aktem prawnym dotyczącym harmonizacji unijnego VAT była I dyrektywa Rady UE 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3, ze zm.). Jest ona stosunkowo krótka i wyznacza przede wszystkim ogólne założenia i cele, jakie miały być osiągnięte w ramach systemu VAT obowiązującego wewnątrz Unii Europejskiej.

Do końca 2007 r. podstawowe znaczenie w zakresie harmonizacji VAT wewnątrz Unii Europejskiej miała przede wszystkim szósta dyrektywa Rady UE 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, ze zm.). Potocznie była ona nazywana VI dyrektywą VAT. W przeciwieństwie do poprzednich dyrektyw stanowiła ona – wraz z kolejnymi dyrektywami modyfikującymi i uzupełniającymi – kompleksową regulację całego systemu VAT.

Z dniem 1.01.2007 r. weszła w życie dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.). Jest ona obecnie podstawowym aktem prawa unijnego dotyczącym podatku od wartości dodanej.

Należy zauważyć, że powyższa dyrektywa jest w istocie połączonym tekstem I dyrektywy VAT oraz VI dyrektywy VAT, poddanym „oczyszczeniu" oraz opracowaniu redakcyjnemu.

Obok treści znajdujących się w VI dyrektywie oraz I dyrektywie do dyrektywy VAT z 2006 r. włączono także postanowienia przejściowe, znajdujące się dotychczas w innych aktach, a związane przykładowo z przystąpieniem do Unii Europejskiej nowych państw członkowskich. Dyrektywa VAT z 2006 r. nie dokonała praktycznie żadnych zmian merytorycznych w dotychczasowych przepisach poza kilkoma – raczej mało istotnymi – wyjątkami. Dla polskich podatników największe znaczenie może mieć zmiana przepisów dotyczących kursów walut stosowanych przy przeliczaniu różnych limitów wyrażonych w euro.

Charakter prawny przepisów dyrektyw oraz ich rola przy interpretacji przepisów ustawy VAT zostaną omówione w punktach następnych (zob. teza 7).

3. Zarówno na podstawie przepisów ustawy, jak i – a nawet przede wszystkim – na podstawie regulacji dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących VAT można odtworzyć ogólną konstrukcję VAT, w tym jego najważniejsze cechy. Mają one bardzo ważne znaczenie w procesie wykładni przepisów VAT, w tym zarówno dla polskich podatników VAT, jak i polskich organów

podatkowych. Europejski Trybunał Sprawiedliwości, zaś następnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w swoich orzeczeniach dotyczących VAT wielokrotnie odwoływał się do cech VAT i reguł jego konstrukcji, przedkładając je ponad to, co wynikało z dosłownej interpretacji przepisów. Nadto w wielu orzeczeniach Trybunał dokonywał wykładni na podstawie zasad ogólnych VAT. Przy interpretacji reguł VAT wyraźnie widoczny jest prymat wykładni funkcjonalnej i systemowej nad wykładnią językową. Ważniejsze zatem będą wnioski wypływające z ogólnych reguł konstrukcyjnych VAT niż – choćby jednoznaczna – treść przepisu prawa krajowego.

W doktrynie określa się różne zestawy podstawowych cech VAT. Wydaje się jednak, że trzeba tutaj zaznaczyć co najmniej następujące jego cechy konstrukcyjne:

1) neutralność,
2) powszechność opodatkowania,
3) unikanie podwójnego opodatkowania, a także niezamierzonego braku opodatkowania,
4) zachowanie warunków konkurencji.

Podstawową cechą podatku od wartości dodanej jest jego neutralność. Niekiedy w powiązaniu z zasadą neutralności podatku wskazuje się na – wynikającą z niej – zasadę faktycznego opodatkowania konsumpcji. Zgodnie z powyższymi cechami podatek od wartości dodanej powinien obciążać jedynie konsumpcję. Nie powinien natomiast być faktycznym ciężarem dla tych podatników, którzy nabywają towary i usługi nie w celu ich konsumpcji, lecz w celu dalszej odprzedaży, przerobu, wykorzystania na potrzeby działalności itp. Podatek ten powinien być zatem neutralny dla przedsiębiorców, obciążać zaś wyłącznie konsumentów. Oczywiście możliwe jest – zwłaszcza w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność – że w jednej sytuacji występują oni jako podatnicy, w innych zaś jako konsumenci. W przypadku gdy osoba będąca podatnikiem działa jako konsument faktyczny, ciężar podatku będzie ją obciążał.

Podatek od towarów i usług jest jednocześnie podatkiem wielofazowym (naliczanym w każdej fazie obrotu) i naliczanym od całości obrotu. Dlatego też neutralność podatku jest zapewniona poprzez wprowadzenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr służących działalności gospodarczej. Jest to fundamentalne prawo podatnika i podstawowe założenie konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, stąd też w zasadzie nie może być ono ograniczane.

Kolejną fundamentalną zasadą VAT jest powszechność opodatkowania. Ma ona stanowić gwarancję, że każda transakcja wykonywana w ramach działalności gospodarczej będzie opodatkowana podatkiem od towarów i usług. Wszelkie odstępstwa od zasady powszechności opodatkowania mogą być stosowane jedynie wyjątkowo i w sytuacjach wyraźnie i jednoznacznie przewidzianych w przepisach prawa. Praktyczny wymiar tej zasady sprowadza się przede wszystkim do tego, że wszelkie zwolnienia z podatku mogą być wprowadzane jedynie na warunkach i w zakresie przewidzianych VI dyrektywą VAT. Wymagają tego także względy harmonizacji wspólnego systemu VAT. Zakres zwolnień przedmiotowych z podatku powinien być bowiem możliwie jak najbardziej zbliżony we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Należy także pamiętać, że przepisy wprowadzające zwolnienia podatkowe mają charakter przepisów wyjątkowych. W związku z tym – zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendendae* – powinny one być interpretowane jak najbardziej ściśle. Wykładnia rozszerzająca nie jest tutaj dopuszczalna.

W przypadku VAT – podobnie jak każdego innego podatku – istotne jest unikanie podwójnego opodatkowania. Powyższa zasada ma szerszy wymiar. Zgodnie z nią dana czynność powinna być opodatkowana tylko raz. Wykluczone są nie tylko podwójne opodatkowanie, lecz także niezamierzony brak opodatkowania (ang. *unintentional non-taxation*).

Niezwykle istotną cechą VAT jest postrzeganie go jako narzędzia, które ma zapobiegać zakłóceniom konkurencji. Zgodnie z tą zasadą podatek od towarów i usług powinien zapewniać równe warunki opodatkowania dla wszystkich uczestników obrotu gospodarczego. Powyższa

zasada powiązana jest z zasadą powszechności opodatkowania VAT. Każde odstępstwo od opodatkowania ma charakter wyjątkowy. Obierając za punkt wyjścia tę zasadę, przyjmuje się, że opodatkowaniu powinny podlegać określone czynności, także w razie wykonywania ich bez zachowania form i warunków przewidzianych przepisami prawa. Będą więc mogły być opodatkowane także czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego czy też wprost zabronione przez przepisy prawa (np. sprzedaż towarów z przemytu). Stosowanie powyższej zasady zostanie szerzej omówione w komentarzu do art. 5.

2. Regulacje prawne w zakresie podatku od towarów i usług

4. Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.) jest drugą polską ustawą dotyczącą opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Poprzednio – zasadniczo aż do 30.04.2004 r. (niektóre jej przepisy zostały derogowane przez przepisy nowej ustawy wcześniej) – obowiązywała ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Weszła ona w życie 5.07.1993 r. Wówczas podatek od towarów i usług zastąpił funkcjonujący wcześniej podatek obrotowy.

5. W zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług podstawowe znaczenie mają przepisy ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług. Wiele istotnych kwestii zostało jednakże uregulowanych również w przepisach aktów wykonawczych wydanych na podstawie delegacji zawartej w ustawie. W szczególności należy tutaj wskazać następujące akty:

1) rozporządzenie Ministra Finansów z 20.12.2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. z 2025 r. poz. 832);
2) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.12.2023 r. w sprawie obniżonych stawek podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 2670 ze zm.);
3) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.10.2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz.U. poz. 1979 ze zm.);
4) rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 12.12.2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. poz. 1815);
5) rozporządzenie Ministra Finansów z 18.09.2015 r. w sprawie późniejszego terminu powstania obowiązku podatkowego (Dz.U. poz. 1504);
6) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie miejsca świadczenia usług oraz zwrotu kwoty podatku naliczonego jednostce dokonującej nabycia (importu) towarów lub usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 1328 ze zm.);
7) rozporządzenie Ministra Finansów z 9.03.2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 55 ze zm.);
8) rozporządzenie Ministra Finansów z 16.12.2013 r. w sprawie potwierdzania zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (Dz.U. poz. 1662);
9) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki organizacyjnej do celów dokonywania potwierdzenia zidentyfikowania określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju oraz informowania o braku takiego potwierdzenia (Dz.U. poz. 434);
10) rozporządzenie Ministra Finansów z 14.11.2014 r. w sprawie określenia podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 1525);

11) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.02.2021 r. w sprawie braku obowiązku ustanawiania przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 347);
12) rozporządzenie Ministra Finansów z 30.05.2019 r. w sprawie określenia wzoru dokumentu potwierdzającego wywóz przez nabywcę nowego środka transportu z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na terytorium innego państwa członkowskiego (Dz.U. poz. 1022);
13) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.09.2005 r. w sprawie przypadków i trybu zwrotu podatku od towarów i usług przedstawicielstwom dyplomatycznym, urzędom konsularnym, członkom personelu tych przedstawicielstw i urzędów, a także innym osobom zrównanym z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1220);
14) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.05.2019 r. w sprawie wzoru informacji o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (Dz.U. poz. 1007);
15) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 23.06.2017 r. w sprawie minimalnej łącznej wartości zakupów, przy której podróżny może żądać zwrotu podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 1248);
16) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 16.07.2021 r. w sprawie wzoru znaku informującego podróżnych o możliwości zakupu towarów, od których przysługuje zwrot podatku od towarów i usług, pieczęci organu celnego potwierdzającej wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej oraz danych zawartych w dokumencie elektronicznym TAX FREE oraz jego wydruku (Dz.U. z 2023 r. poz. 19);
17) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 22.07.2021 r. w sprawie ewidencji prowadzonej w systemie TAX FREE (Dz.U. poz. 1363);
18) rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 20.10.2021 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. poz. 1982);
19) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.01.2025 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług od podmiotów innych niż zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni (Dz.U. poz. 131);
20) rozporządzenie Ministra Finansów z 21.02.2025 r. w sprawie wzorów deklaracji o podatku od towarów i usług dotyczących transakcji wewnątrzwspólnotowych w zakresie nowych środków transportu (Dz.U. poz. 231);
21) rozporządzenie Ministra Finansów z 27.04.2018 r. w sprawie wzoru skróconej deklaracji dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (Dz.U. poz. 837);
22) rozporządzenie Ministra Finansów z 23.04.2019 r. w sprawie wzoru deklaracji dla podatku od towarów i usług przedstawiciela podatkowego (Dz.U. poz. 883);
23) rozporządzenie Ministra Finansów z 19.05.2020 r. w sprawie deklaracji importowej o podatku od towarów i usług (Dz.U. poz. 907);
24) rozporządzenie Ministra Finansów z 26.06.2020 r. w sprawie informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach i przemieszczeniach towarów w procedurze magazynu typu *call-off stock* (Dz.U. z 2022 r. poz. 332);
25) rozporządzenie Ministra Finansów z 29.04.2019 r. w sprawie odliczania lub zwrotu kwot wydanych na zakup kas rejestrujących oraz zwrotu tych kwot przez podatnika (Dz.U. poz. 820);
26) rozporządzenie Ministra Finansów z 17.12.2024 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. poz. 1902);
27) rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z 12.09.2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących (Dz.U. z 2024 r. poz. 1654);

VAT
Komentarz

Tom II
Artykuły 86–176

Adam Bartosiewicz

WYDANIE JUBILEUSZOWE

WYDANIE 20

Wolters Kluwer

VAT
Komentarz

Tom II
Artykuły 86–176

Adam Bartosiewicz

WYDANIE 20

Wolters Kluwer

WARSZAWA 2026

Stan prawny na 1 marca 2026 r.

Adam Bartosiewicz, nr ORCID: 0000-0001-8702-2672

Recenzent
Prof. dr hab. Artur Mudrecki

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Dwudzieste wydanie komentarza zaktualizował Adam Bartosiewicz.
Wydania od pierwszego do piątego tworzyli wspólnie
Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki.

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-044-4
20. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 692 477 076
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów 7

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
o podatku od towarów i usług

Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe (art. 86–95) 13

Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku (art. 86–89) 13
Rozdział 1a. Rozliczenie podatku w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności (art. 89a–89b) 204
Rozdział 2. Odliczanie częściowe podatku oraz korekta podatku naliczonego (art. 90–95) 217

Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku (art. 96–105) 274

Rozdział 1. Rejestracja (art. 96–98) 274
Rozdział 2. Deklaracje (art. 99) 332
Rozdział 3. Informacje podsumowujące (art. 100–102) 362
Rozdział 4. Zapłata podatku (art. 103–105) 370

Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach (art. 105a–105d) 385

Dział XI. Dokumentacja (art. 106–112c) 392

Rozdział 1. Faktury (art. 106–108) 392
Rozdział 1a. Mechanizm podzielonej płatności (art. 108a–108f) 524
Rozdział 1b. Oznaczanie płatności za faktury (art. 108g) 553
Rozdział 2. Ewidencje (art. 109–110) 556
Rozdział 2a. Ogólne obowiązki dostawców usług płatniczych (art. 110a–110e) 593
Rozdział 3. Kasy rejestrujące (art. 111–111b) 602
Rozdział 4. Terminy przechowywania dokumentów (art. 112–112aa) 633
Rozdział 5. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe (art. 112b–112c) 640

Dział XII. Procedury szczególne (art. 113–138j) 660

Rozdział 1. Szczególne procedury dotyczące drobnych przedsiębiorców (art. 113–114) 660
Rozdział 2. Szczególne procedury dotyczące rolników ryczałtowych (art. 115–118) 704
Rozdział 3. Szczególne procedury przy świadczeniu usług turystyki (art. 119) 722
Rozdział 4. Szczególne procedury w zakresie dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (art. 120) 735

Rozdział 5. Szczególne procedury dotyczące złota inwestycyjnego (art. 121–125) 752
Rozdział 6. System zwrotu podatku podróżnym (art. 126–130) 757
Rozdział 6a. Procedura unijna dotycząca niektórych dostaw towarów oraz świadczenia niektórych usług (art. 130a–130d) 772
Rozdział 7. Procedura nieunijna dotycząca niektórych usług (art. 131–134) 792
Rozdział 7a. Szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób (art. 134a–134c) 804
Rozdział 8. Wewnątrzwspólnotowe transakcje trójstronne – procedura uproszczona (art. 135–138) 807
Rozdział 9. Szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych (art. 138a–138h) 814
Rozdział 10. Szczególna procedura dotycząca deklarowania i zapłaty podatku z tytułu importu towarów (art. 138i–138j) 836

Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe (art. 139–176) 846

Rozdział 1. Zmiany w przepisach obowiązujących (art. 139–145) 846
Rozdział 1a. Przepisy epizodyczne dotyczące kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii (art. 145a–145b) 846
Rozdział 1b. Przepisy szczególne dotyczące stawki podatku dla wyrobów medycznych (art. 145c–145d) 858
Rozdział 1c. Czasowe odwrotne obciążenie podatkiem gazu w systemie gazowym, energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym i usług w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych (art. 145e–145k) 859
Rozdział 1ca. Przepisy epizodyczne dotyczące systemu kaucyjnego (art. 145ka) 868
Rozdział 1d. Przepisy epizodyczne dotyczące faktur (art. 145l–145n) 868
Rozdział 2. Przepisy przejściowe i końcowe (art. 146–176) 873

Załączniki 890

Załączniki nr 1–2. (uchylone) 890
Załącznik nr 3. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 7% 890
Załączniki nr 4–5. (uchylone) 893
Załącznik nr 6. Wykaz towarów i usług, opodatkowanych stawką podatku w wysokości 3% 893
Załącznik nr 7. Wykaz towarów, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 74 ust. 1 pkt 17 ustawy 895
Załącznik nr 8. Wykaz towarów, których dostawa jest opodatkowana stawką 0% na podstawie art. 83 ust. 1 pkt 26 ustawy 896
Załącznik nr 9. (uchylony) 896
Załącznik nr 10. Wykaz towarów i usług opodatkowanych stawką podatku w wysokości 5% 896
Załącznik nr 11. (uchylony) 898
Załącznik nr 12. Lista towarów, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku określone w art. 113 ust. 1 i 9 ustawy 898
Załączniki nr 13–14. (uchylone) 899
Załącznik nr 15. Wykaz towarów i usług, o których mowa w art. 105a ust. 1, art. 106e ust. 1 pkt 18a, art. 108a ust. 1a oraz art. 108e ustawy 899

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.

o podatku od towarów i usług

(Dz.U. z 2025 r. poz. 775; zm.: Dz.U. z 2025 r. poz. 894, poz. 896, poz. 1203, poz. 1541, poz. 1811)

Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe

Rozdział 1. Odliczenie i zwrot podatku

Art. 86.

1. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

2. Kwotę podatku naliczonego stanowi:

1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:
   a) nabycia towarów i usług,
   b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi;
2) w przypadku importu towarów – kwota podatku:
   a) wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego,
   b) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a,
   c) wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b,
   d) wynikająca z decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2–3 i art. 34;
3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;
4) kwota podatku należnego z tytułu:
   a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 podatnikiem jest ich usługobiorca,
   b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 podatnikiem jest ich nabywca,
   c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9,
   d) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11;
5) (uchylony)
6) różnica podatku, o której mowa w art. 30c ust. 2;
7) u podatnika, o którym mowa w art. 16, kwota stanowiąca równowartość 22% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

2a. W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych towarów i usług w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej, zwanym dalej „sposobem określenia proporcji". Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć.

2b. Sposób określenia proporcji najbardziej odpowiada specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć, jeżeli:

1) zapewnia dokonanie obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego wyłącznie w odniesieniu do części kwoty podatku naliczonego proporcjonalnie przypadającej na wykonywane w ramach działalności gospodarczej czynności opodatkowane oraz
2) obiektywnie odzwierciedla część wydatków przypadającą odpowiednio na działalność gospodarczą oraz na cele inne niż działalność gospodarcza, z wyjątkiem celów osobistych, do których ma zastosowanie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2, oraz celów, o których mowa w art. 8 ust. 5 – w przypadku, o którym mowa w tym przepisie, gdy przypisanie tych wydatków w całości do działalności gospodarczej nie jest możliwe.

2c. Przy wyborze sposobu określenia proporcji można wykorzystać w szczególności następujące dane:

1) średnioroczną liczbę osób wykonujących wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących prace w ramach działalności gospodarczej i poza tą działalnością;
2) średnioroczną liczbę godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie godzin roboczych przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza tą działalnością;
3) roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o otrzymane przychody z innej działalności, w tym wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, otrzymanych na sfinansowanie wykonywanej przez tego podatnika działalności innej niż gospodarcza;
4) średnioroczną powierzchnię wykorzystywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza tą działalnością.

2d. W celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje się dane za poprzedni rok podatkowy.

2e. Podatnik rozpoczynający w danym roku podatkowym wykonywanie działalności gospodarczej i działalności innej niż działalność gospodarcza w celu obliczenia kwoty podatku naliczonego w przypadku, o którym mowa w ust. 2a, przyjmuje dane wyliczone szacunkowo. Podatnik jest obowiązany zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego o przyjętych danych wyliczonych szacunkowo w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten sposób określenia proporcji został zastosowany po raz pierwszy, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3.

2f. Przepis ust. 2e stosuje się również, gdy podatnik uzna, że w odniesieniu do wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć dane za poprzedni rok podatkowy byłyby niereprezentatywne.

2g. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym. Proporcję tę zaokrągla się w górę do najbliższej liczby całkowitej. Przepisy art. 90 ust. 5, 6, 9a, 10 i 10c–10g stosuje się odpowiednio.

2h. W przypadku gdy podatnik, dla którego sposób określenia proporcji wskazują przepisy wydane na podstawie ust. 22, uzna, że wskazany zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie ust. 22 sposób określenia proporcji nie będzie najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez niego działalności i dokonywanych przez niego nabyć, może zastosować inny bardziej reprezentatywny sposób określenia proporcji.

3–7a. (uchylone)

7b. W przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów wykonywanej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych, o których mowa w art. 8 ust. 2, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość jest wykorzystywana do celów działalności gospodarczej.

8. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą:
1) dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, innych niż te, do których stosuje się zwolnienie, o którym mowa w art. 113b ust. 1, 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;
2) (uchylony)
3) dostawy towarów, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 16.

9. Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w ust. 2, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37–41, wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l 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.

10. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy.

10a. (uchylony)

10b. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadkach, o których mowa w:
1) ust. 2 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a – powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny;
2) ust. 2 pkt 4 lit. c – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik:
   a) (uchylona)
   b) uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek;

3) ust. 2 pkt 4 lit. a, b i d – powstaje zgodnie z ust. 10, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tych transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

10c. Przepis ust. 10 stosuje się odpowiednio do całości lub części zapłaty uiszczanej przed dokonaniem dostawy lub wykonaniem usługi.

10d. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje:

1) w przypadku stosowania w imporcie towarów uproszczenia, o którym mowa w art. 182 unijnego kodeksu celnego – za okres rozliczeniowy, w którym podatnik dokonał wpisu do rejestru zgłaszającego; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wykazanego w dokumencie celnym stanowiącym zgłoszenie uzupełniające dotyczące tego okresu rozliczeniowego, z zastrzeżeniem art. 33a;

2) w przypadku decyzji, o których mowa w art. 33 ust. 2–3 oraz art. 34 – w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał decyzję; obniżenie kwoty podatku należnego następuje pod warunkiem dokonania przez podatnika zapłaty podatku wynikającego z decyzji.

10e. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonał zapłaty za te towary i usługi.

10f. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 16, powstaje w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej przez niego wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

10g–10i. (uchylone)

11. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w terminach określonych w ust. 10, 10d i 10e, może obniżyć kwotę podatku należnego w deklaracji podatkowej za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

12–12a. (uchylone)

13. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10, 10d, 10e i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej:

1) za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, albo

2) za jeden z trzech następnych okresów rozliczeniowych, a w przypadku podatnika, o którym mowa w art. 99 ust. 2 i 3, za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych, po okresie rozliczeniowym, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

– nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

13a. Jeżeli podatnik w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17 podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w ust. 10 i 11, może on obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

14. W przypadku podatników obowiązanych do dokonywania korekt kwot podatku naliczonego, o których mowa w art. 91 ust. 1 i 2, część kwoty podatku naliczonego obniżającą kwotę podatku należnego oblicza się w oparciu o proporcję właściwą dla roku podatkowego, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego niezależnie od terminu obniżenia kwoty podatku.

15. Do uprawnienia, o którym mowa w ust. 13, stosuje się odpowiednio art. 81b Ordynacji podatkowej.

16–18. (uchylone)

19. Jeżeli w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terytorium kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

19a. W przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13–13c, lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego na fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

19b. (uchylony)

19c. W przypadkach obniżenia podstawy opodatkowania, o których mowa w art. 29a ust. 15a i art. 30a ust. 1a, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym dokonał korekty podstawy opodatkowania.

19d–21. (uchylone)

22. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić w przypadku niektórych podatników sposób określenia proporcji uznany za najbardziej odpowiadający specyfice wykonywanej przez tych podatników działalności i dokonywanych przez nich nabyć oraz wskazać dane, na podstawie których jest obliczana kwota podatku naliczonego z wykorzystaniem tego sposobu określenia proporcji, uwzględniając specyfikę prowadzenia działalności przez niektórych podatników i uwarunkowania obrotu gospodarczego.

— Spis treści —

1. Uwagi wstępne ... 16
2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jako podstawowy element konstrukcyjny VAT ... 18
3. Związek podatku naliczonego ze sprzedażą opodatkowaną ... 27
4. Podatek naliczony – faktury ... 35
5. Podatek na fakturze błędnie wystawionej jako faktura nieustrukturyzowana ... 47
6. Podatek naliczony – dokumenty celne ... 48
7. Podatek naliczony – pozostałe przypadki ... 49
8. Odliczenie podatku za pomocą tzw. prestruktury (prewspółczynnika) ... 52
   - A. Uwagi wstępne ... 52
   - B. Funkcja prestruktury ... 54
   - C. Podmiotowy zakres prestruktury ... 55
   - D. Wysokość prestruktury ... 57
   - E. Przykładowe określone w ustawie oraz inne sposoby liczenia prestruktury ... 58
   - F. Prestruktura wyliczana szacunkowo ... 60
   - G. Dotychczasowa prestruktura dla nieruchomości wykorzystywanych w sposób mieszany ... 61
9. Podatek naliczony od „eksportu usług" ... 61
10. Podatek naliczony związany z przekazanymi próbkami i prezentami ... 64
11. Podatek naliczony związany z produktami spożywczymi nieodpłatnie przekazanymi organizacjom charytatywnym ... 65
12. Terminy odliczania podatku naliczonego ... 65
13. Korekty podatku naliczonego wynikające z otrzymanych faktur korygujących – do 31.01.2026 r. ... 75
14. Korekty podatku naliczonego wynikające z otrzymanych faktur korygujących – od 1.02.2026 r. ... 78
15. Korekty podatku naliczonego dla czynności, gdzie podatek należny jest rozliczany przez nabywcę ... 79
16. Korekty podatku naliczonego wcześniej nieodliczonego ... 79
17. Odliczenie podatku u małych podatników rozliczających się metodą kasową ... 91
18. Przeniesienie podatku naliczonego na następny okres rozliczeniowy ... 94

1. Uwagi wstępne

1. Podatek od towarów i usług – przynajmniej w jego założeniach i w tym modelu, jaki został przyjęty w dyrektywach Rady UE dotyczących VAT – jest podatkiem od wartości dodanej. Jest on jednocześnie podatkiem obciążającym obrót, a w tych ramach – podatkiem wielofazowym i powszechnym (obciążającym każdą fazę obrotu). Faktycznemu obciążeniu w danym stadium obrotu powinna jednakże podlegać tylko i wyłącznie wartość dodana w tym stadium czy to w postaci marży handlowej (w działalności handlowej), czy to w postaci kosztów produkcji i zysku (w działalności o charakterze produkcyjnym). Taka jest bowiem istota podatku od wartości dodanej.

Możliwe są różne sposoby uzyskania faktycznego opodatkowania jedynie wartości dodanej na danym etapie obrotu. Najstarszym tego rodzaju modelem było opodatkowanie faktycznej

wartości dodanej przez podatnika. Opodatkowaniu podlegała bowiem różnica pomiędzy wartością obrotu dokonanego przez podatnika a wartością obrotu z fazy poprzedniej, przykładowo: jeśli podatnik zakupił dany towar za 100, a sprzedawał za 110, to opodatkowaniu podlegała jedynie różnica, czyli 10. System ten, co prawda, pozwalał na opodatkowanie czystej wartości dodanej w danym momencie, jednakże był on dosyć uciążliwy w stosowaniu, a jednocześnie trudny do kontrolowania. W związku z powyższym obecnie niemal powszechnie stosuje się system nazywany fakturowym (albo systemem opodatkowania pełnego obrotu). Taki też system jest przyjęty w dyrektywach VAT Rady UE, a także w obecnie obowiązującej ustawie. Był on również stosowany w polskiej ustawie VAT z 1993 r. W jego ramach podstawę opodatkowania stanowi pełny obrót, jednakże od podatku obliczonego od takiej podstawy opodatkowania podatnik ma prawo odjąć podatek naliczony przez dostawców towarów i usług, które zostały wykorzystane przy prowadzeniu działalności opodatkowanej. Co prawda, w systemie tym następuje pewne przesunięcie w czasie opodatkowania – nabyte w danym okresie rozliczeniowym towary i usługi, z którymi związany jest podatek naliczony do odliczenia, niekoniecznie muszą w tym samym okresie generować obrót opodatkowany – jednakże w dłuższej perspektywie czasowej opodatkowaniu faktycznie podlega jedynie wartość dodana przez podatnika. Pewną wadą tego systemu jest jednak to, że mechanizm opodatkowania – odliczenie, pnący się po kolejnych szczeblach (fazach) obrotu, jest zakłócany w przypadku, gdy na jednym z etapów obrotu pojawia się podatnik zwolniony z podatku.

2. Nie wszystkie rozwiązania polskiej ustawy VAT w zakresie prawa do odliczenia podatku wydają się zgodne z regulacjami dyrektyw VAT. Należy jednakże zauważyć, że obecnie podatnik może wywodzić swoje uprawnienie do odliczania podatku naliczonego bezpośrednio na podstawie konkretnych postanowień dyrektywy VAT z 2006 r. Taki sposób postępowania został potwierdzony w wielu orzeczeniach ETS. Przykładowo w orzeczeniu z 6.07.1995 r. (C-62/93, BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion v. Greek State) ETS stwierdził, że prawo do odliczenia zapewniane przez przepisy art. 17 i n. VI dyrektywy (odpowiednio art. 167–192 dyrektywy VAT z 2006 r.) jest integralną częścią schematu (modelu) VAT i jako takie, co do zasady, nie może być ograniczane. Regulacje art. 17 ust. 1 i 2 VI dyrektywy – dotyczące prawa do odliczenia – mogą być powoływane przed sądami krajowymi jako podstawa prawna uprawnienia do odliczenia, w przypadku gdyby stosowne przepisy krajowe były z nimi niezgodne. Co więcej, możliwe jest żądanie zwrotu podatku zapłaconego nienależnie (w związku z niemożnością skorzystania z prawa do odliczenia), począwszy od okresu, w którym weszły w życie przepisy prawa krajowego niezgodne z postanowieniami prawa unijnego.

Z kolei w orzeczeniu z 18.01.2001 r. (C-150/99, Svenska Staten v. Stockholm Lindöpark AB oraz Stockholm Lindöpark AB v. Svenska Staten) ETS stwierdził, że postanowienia art. 17 ust. 1 i 2 w zw. z art. 2, 6 ust. 1 oraz art. 13 część B lit. b VI dyrektywy są wystarczająco jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, aby podatnik (osoba indywidualna) mógł się na nie powoływać przed sądem krajowym.

Powyższe poglądy mają odpowiednie zastosowanie także względem przepisów dyrektywy VAT z 2006 r. Jej regulacje – dotyczące prawa do odliczenia – mogą być powoływane przez podatników jako źródło ich praw do odliczenia podatku, w przypadku gdy prawa takiego nie gwarantują przepisy krajowe.

Także w orzecznictwie sądów polskich wskazuje się możliwość wywierania skutku bezpośredniego przez przepisy unijne dotyczące prawa do odliczenia. W związku z tym mogą one prowadzić do odmowy zastosowania prawa krajowego i „podstawienia" w to miejsce przepisów unijnych. Taki pogląd przedstawił WSA w Bydgoszczy w wyroku z 2.08.2005 r. (I SA/Bd 337/05,

W publikacji dokonano analizy przepisów obejmujących poniższe działy ustawy o podatku od towarów i usług z niezbędnym nawiązaniem do aktów wykonawczych, regulacji prawa unijnego i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych:

- Dział IX. Odliczenie i zwrot podatku. Odliczanie częściowe
- Dział X. Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku
- Dział Xa. Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach
- Dział XI. Dokumentacja
- Dział XII. Procedury szczególne
- Dział XIII. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy epizodyczne, przepisy przejściowe i końcowe

W dwudziestym wydaniu wyczerpująco omówiono kwestie związane z wprowadzeniem Krajowego Systemu e-Faktur, którego celem miało być usprawnienie procesów fakturowania, zapewnienie większej przejrzystości operacji gospodarczych oraz umożliwienie efektywniejszego wykonywania zadań przez Krajową Administrację Skarbową. System ten wprowadza istotne zmiany w sposobie wystawiania faktur przez podatników.

Autor starał się zadać kłam opiniom, że komentarze prawnicze zwykle kończą się tam, gdzie zaczyna się problem. Dlatego postawił sobie za cel rozpocząć komentarz w miejscu, w którym problem się rodzi. Jest to wynikiem doświadczeń w zakresie doradztwa podatkowego, prowadzenia szkoleń, uczestnictwa w konferencjach, seminariach i warsztatach.

Komentarz przeznaczony jest dla doradców podatkowych, właścicieli biur rachunkowych oraz pracowników działów finansowo-księgowych w przedsiębiorstwach. Zainteresuje także adwokatów, radców prawnych i pracowników organów podatkowych.

Adam Bartosiewicz – doradca podatkowy, radca prawny, doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Jana Długosza w Częstochowie i kierownik Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego na Wydziale Prawa i Ekonomii tegoż uniwersytetu; specjalizuje się w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem problematyki relacji do prawa unijnego, oraz w prawie karnym skarbowym; autor i współautor kilkuset publikacji z zakresu prawa podatkowego.

UWZGLĘDNIA **KSeF 2.0** W WERSJI OD 1 KWIETNIA 2026 R.

9788384380444 W20P01

Publikacja
rekomendowana przez

ISBN 978-83-8438-044-4

PRZEGLĄD PODATKOWY

ZAMÓWIENIA:
INFOLINIA +48 801 044 545
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

CENA 389 ZŁ (W TYM 5% VAT) (T. I i II)

Zamów książkę w księgarni internetowej
profinfo.pl
księgarnia internetowa