

UZASADNIENIE

Rozporządzenie stanowi wykonanie upoważnienia zawartego w art. 106s ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”. Na podstawie delegacji ustawowej minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki odpowiednio udokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych, oraz przypadki, w których mimo braku obowiązku można wystawiać faktury ustrukturyzowane.

Wskazana delegacja została dodana do ustawy o VAT ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2023 r. poz. 1598, z późn. zm.), na mocy której wprowadzono obowiązkowy Krajowy System e-Faktur – dalej zwany: „KSeF”. Następnie na mocy ustawy z dnia 9 maja 2024 r. zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 852) odroczono termin wprowadzenia obowiązkowego KSeF do 1 lutego 2026 r. i rozpoczęto prace nad liberalizacją zasad wprowadzenia obowiązkowego KSeF w ustawie o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw przyjętej przez Sejm w dniu 25 lipca br. i skierowanej do prac Senatu (druk senacki nr 412).

Ustawa o podatku od towarów i usług wprowadza obowiązek wystawiania przez podatników faktur przy użyciu KSeF. Ustawodawca określił w ustawie – art. 106ga ust. 2 – przypadki, w których podatnicy są wyłączeni z tego obowiązku, przewidując również możliwość określenia przypadków wyłączenia z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych przewidzianych w delegacji ustawowej określonej w art. 106s ustawy. Zgodnie z ww. fakultatywną delegacją ustawową, Minister Finansów może określić, w drodze rozporządzenia, inne przypadki, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych, ale też przypadki, w których mimo braku takiego obowiązku istnieje taka możliwość. Minister Finansów wydając przedmiotowe rozporządzenie uwzględnia:

- specyfikę niektórych rodzajów działalności związaną z liczbą i rodzajem czynności wymagających udokumentowania,
- konieczność zapewnienia szczególnych sposobów udokumentowania czynności,
- możliwości techniczno-organizacyjne związane z dokumentowaniem czynności, w tym czynności, o których mowa w art. 106d,

- konieczność przeciwdziałania nadużyciom związanym z unikaniem prawidłowego udokumentowania czynności.

Rozporządzenie to ma charakter szczególny i określa niektóre przypadki dostaw towarów lub świadczenia usług, których odpowiedni sposób udokumentowania pozwala na wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych obejmie zarówno podatnika zobowiązanego do wystawiania faktur jak również podmioty przez niego upoważnione, w tym działające w jego imieniu i na jego rzecz lub upoważnione przez niego osoby trzecie, a także inne czynności z uwagi na szczególny charakter dokumentowanych usług oraz w oparciu o sposób uwierzytelnienia przewidziany dla korzystania z KSeF. Określając niniejszym projektem zakres wyłączenia z obowiązku wystawiania ww. faktur, Minister Finansów kierował się specyfiką niektórych rodzajów działalności, koniecznością zapewnienia szczególnego sposobu udokumentowania wskazanych czynności, a także wymaganiami techniczno-organizacyjnymi związanymi z ich udokumentowaniem.

Podmiot, aby wystawić fakturę ustrukturyzowaną musi posiadać stosowne uprawnienie nadane mu zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 106r ustawy. Warunek ten jest niezbędny, bowiem zgodnie z art. 106m ustawy wdrażającej KSeF zapewnia m.in. autentyczność pochodzenia faktury ustrukturyzowanej. Ten atrybut zgodnie z wdrożonymi rozwiązaniami biznesowymi w tym systemie jest realizowany poprzez weryfikację numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika oraz numer identyfikacji podatkowej (NIP) osoby uprawnionej przez tego podatnika do wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Tym samym jednym z warunków wystawienia faktury ustrukturyzowanej jest konieczność posłużenia się tym numerem.

Opis regulacji wprowadzanych w projekcie rozporządzenia.

W § 1 określono przedmiot rozporządzenia, tj. w jakich przypadkach nie będzie obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych oraz w jakim przypadku taka możliwość, pomimo braku obowiązku, będzie istniała.

W § 2 pkt 1 projektu wyłącza się obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych w przypadku świadczenia usług przejazdu autostradą płatną udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego, wystawianymi przez podatników uprawnionych do świadczenia tych usług, podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub przez upoważnione przez niego osoby trzecie. Proponowane rozwiązanie ma na celu uniknięcie nałożenia na koncesjonariuszy płatnych autostrad dodatkowych obowiązków, nieprzewidzianych

umowami koncesyjnymi zawartymi ze Skarbem Państwa reprezentowanym przez umocowany resort. Dodatkowo projektowane wyłączenie pozwoli na utrzymanie dotychczasowych rozwiązań dla tego rodzaju usług pozwalających na utrzymanie bezpieczeństwa na punktach/stacjach poboru opłat (PPO/SPO) oraz szybkości przejazdu przez autostrady.

Wyżej wymienione wyłączenie z fakturowania w KSeF podyktowane jest specyfiką tego rodzaju działalności gospodarczej w zakresie liczby i rodzajów czynności wymagających udokumentowania oraz możliwościami techniczno-organizacyjnymi związanymi z dokumentowaniem tych czynności. Ponadto proponowane wyłączenie umożliwi kontynuowanie bez zakłóceń przyjętej metody rozliczeń przez podmioty świadczące tego rodzaju usługi, w tym uwzględnia dotychczasową specyfikę dokumentowania transakcji m.in. przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub przez upoważnione przez niego osoby trzecie – bez uszczerbku dla sposobu dokumentowania tych transakcji.

W § 2 pkt 2 projektu wyłącza się z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych świadczenie usług przewozu osób na dowolną odległość: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami przez podatników uprawnionych do świadczenia tego rodzaju usług, jeśli czynności te są udokumentowane fakturami wystawianymi w formie biletu jednorazowego. Proponowane wyłączenie tego rodzaju czynności z obowiązku udokumentowania fakturami ustrukturyzowanymi jest związane ze specyfiką tego rodzaju działalności, w tym liczbą transakcji udokumentowanych biletami jednorazowymi dystrybuowanymi różnymi kanałami sprzedaży, a także odrębnością tego rodzaju faktury (biletu) w stosunku do standardowej faktury (dokumenty te mają ograniczony zakres informacji w porównaniu z fakturą standardową). Rozwiązanie uwzględnia sposób dokumentowania tych transakcji przez podatników oraz podmioty działające w imieniu i na rzecz tych podatników lub przez upoważnione osoby trzecie. Proponowane wyłączenie obejmuje ww. bilety jednorazowe uznane za faktury na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur (Dz. U. z 2021 r., poz. 1979 ze zm.). W związku z powyższym bilety inne niż jednorazowe, w tym bilety okresowe nie będą objęte proponowanym wyłączeniem – w tych przypadkach podatnicy będą obowiązani do wystawiania faktury do wystawionego biletu na zasadach ogólnych wynikających z przepisów ustawy o VAT.

W § 2 pkt 3 projektu objęto wyłączeniem z fakturowania w KSeF świadczenie usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, udokumentowane fakturami wystawianymi za okresy miesięczne przez Centralne Biuro Opłat

Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej. Przedmiotowe wyłączenie jest uwarunkowane odpowiednim udokumentowaniem tych usług zgodnie z warunkami i procedurami zawartymi w Porozumieniu pomiędzy EUROCONTROL a Ministrem Infrastruktury Rzeczypospolitej Polskiej w związku z fakturowaniem VAT przez EUROCONTROL w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, podpisanego w dniu 9 stycznia 2008 r. stanowiącemu techniczną integrację Rzeczypospolitej Polskiej ze wspólnym systemem ustanawiania i pobierania opłat trasowych za pośrednictwem Centralnego Biura Opłat Trasowych (ang. Central Route Charges Office – CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) (art. 1 ust. 2 Umowy wielostronnej w sprawie opłat trasowych, sporządzonej w dniu 12 lutego 1981 r. w Brukseli - Dz. U. z 2006 r. poz. 1723).

Pełne wyłączenie fakturowania w KSeF wszystkich przypadków dokumentowania świadczenia ww. usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które są pobierane opłaty trasowe wynika z potrzeby uwzględnienia reguł Porozumienia pomiędzy EUROCONTROL a Ministrem Infrastruktury Rzeczypospolitej Polskiej oraz z potrzeby zapewnienia utrzymania dotychczasowej praktyki dokumentowania i rozliczeń wskazanych świadczeń, bez uszczerbku dla sposobu dokumentowania tych transakcji.

§ 2 pkt 4 projektu wyłącza obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych w przypadku świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 37–41 ustawy, udokumentowanych fakturami lub innymi dowodami tj. w zakresie m.in. transakcji dotyczących walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, usług ubezpieczeniowych, usług reasekuracyjnych, usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych.

Ponadto wyłączone z obowiązku fakturowania w KSeF byłyby m.in. usługi w zakresie udzielania poręczeń, gwarancji i wszelkich innych zabezpieczeń transakcji finansowych i ubezpieczeniowych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu tych usług, a także zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę, usługi w zakresie depozytów środków pieniężnych, usługi, których przedmiotem są instrumenty finansowe, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 722, z późn. zm.), z wyłączeniem przechowywania tych instrumentów i zarządzania nimi, oraz usługi pośrednictwa w tym zakresie.

Proponowane wyłączenie tego rodzaju czynności z obowiązku udokumentowania fakturami ustrukturyzowanymi jest związane ze specyfiką tego rodzaju działalności, które podlegają określonym wymogom prawnym i kontroli, oraz koniecznością zapewnienia szczególnych sposobów udokumentowania tych czynności. Rozwiązanie uwzględnia sposób dokumentowania tych transakcji przez podatników oraz podmioty działające w imieniu i na rzecz tych podatników lub przez upoważnione osoby trzecie. Obejmuje ono dokumenty potwierdzające wykonanie usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 37–41 ustawy, uznanych za faktury na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 października 2021 r. w sprawie wystawiania faktur.

W **§ 2 pkt 5** projektu proponuje się wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych przypadki dostawy towarów lub świadczenia usług udokumentowanych zgodnie z art. 106d ust. 1 ustawy, (tj. w ramach procedury samofakturowania), gdy nabywca towarów lub usług nie jest zidentyfikowany na potrzeby tej czynności za pomocą numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Sytuacja ta dotyczy podmiotów, które podjęły się, w ramach umowy z podatnikiem, obowiązku wystawienia faktury w jego imieniu i na jego rzecz, ale dla tej konkretnej transakcji nie posługują się numerem identyfikacji podatkowej (NIP) i ze względu na to, że w KSeF warunkiem wystawiania faktur jest posługiwanie się tym numerem, niezbędnym jest wyłączenie takich przypadków z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych.

W tym miejscu należy jednak zastrzec, że w projekcie określono także przypadki, w których nie ma obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej, ale istnieje taka możliwość (sytuacja szczególna dotycząca pkt 5 została dodana w § 3, omówiona niżej). Dotyczy to samofakturowania w przypadkach, gdy podmiot, którego zobowiązano do wystawiania faktur w imieniu i na rzecz polskiego podatnika (nabywca) co prawda nie posiada polskiego NIP zgodnie z pkt 5, ale posługuje się na potrzeby tej transakcji numerem VAT UE. Otóż polski podatnik, zgodnie z założeniami technicznymi KSeF zawartymi w rozporządzeniu wydawanym na podstawie delegacji zawartej w art. 106r ustawy będzie miał możliwość nadania w KSeF uprawnień nabywcy z kraju UE (posługującemu się numerem VAT UE) do wystawiania faktur w jego imieniu i tym samym podmiot taki może wystawiać faktury ustrukturyzowane. Rozwiązanie to ma charakter uprawnienia, a nie obowiązku dla tego podmiotu, który zdecyduje się na wystawianie faktur w KSeF.

Nadanie uprawnień do wystawiania faktur, a następnie wystawianie faktur ustrukturyzowanych jest możliwe, gdy podmiot upoważniony do wystawienia faktury jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Natomiast w

przypadku gdy podmiot zobowiązany jest do wystawienia faktury zgodnie z polskimi regulacjami prawnymi i nie posługuje się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP), nie ma technicznej możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej.

Tym samym w sytuacjach, w których podmiot nabywający towary lub usługi, w ramach procedury samofakturowania, został zobowiązany do wystawiania faktur i powinien je wystawić, zgodnie z polskimi przepisami dotyczącymi fakturowania, ale nie posługuje się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP), nie ma możliwości nadania uprawnień do wystawiania faktur w KSeF, z uwagi na wskazane ograniczenie.

Mając na względzie wskazane ograniczenia techniczno-organizacyjne związane z udokumentowaniem czynności przez podmiot wystawiający fakturę, proponuje się ww. wyłączenie takich przypadków z fakturowania w KSeF.

Proponowane wyłączenia **w ramach procedury samofakturowania** będą miały zastosowanie m.in. przy:

- eksporcie towarów,
- dostawie towarów lub świadczeniu usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 lit b ustawy w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium państwa trzeciego,
- dostawie towarów lub świadczeniu usług, na rzecz podatnika z kraju trzeciego lub innego kraju UE, dla których miejscem opodatkowania jest Polska, jeżeli nabywca nie posługuje się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP).

W ramach procedury samofakturowania przy eksporcie towarów, gdy podmiot nabywający towary nie posiada siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski i nie posługuje się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP), dokumentując ww. transakcję zobowiązany jest zastosować polskie przepisy dotyczące fakturowania. Z uwagi na brak możliwości posługiwania się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika nie ma możliwości nadania uprawnień temu podmiotowi do wystawiania faktury ustrukturyzowanej.

Z tego samego powodu z wyłączenia będą mogły korzystać podmioty w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 lit b ustawy, gdzie miejscem świadczenia jest terytorium państwa trzeciego, jeżeli strony transakcji nie będą posługiwać się NIP.

Natomiast przypadek procedury samofakturowania przy świadczeniu usług na rzecz podatnika z kraju trzeciego lub innego kraju UE, dla których miejscem opodatkowania jest Polska, będzie mógł dotyczyć, np. wynajmu nieruchomości w Polsce przez polskiego podatnika na rzecz

podatnika z Norwegii, jeżeli strony transakcji nie będą posługiwać się numerem identyfikacji podatkowej (NIP). Miejscem opodatkowania w tym przypadku jest Polska, tym samym do fakturowania będą miały zastosowanie polskie regulacje, ponieważ zgodnie z art. 28e ustawy miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomościami, jest miejsce położenia nieruchomości.

W tej sytuacji norweski podatnik będzie zobowiązany do wystawienia faktury w imieniu polskiego podatnika. Jednakże faktura ta z uwagi na to, że norweski podatnik (nabywca) dla tej czynności nie posługuje się NIP, nie będzie mogła zostać wystawiona w KSeF. Podobna sytuacja będzie miała miejsce w przypadku dostawy towarów przez polskiego podatnika na rzecz podatnika z Niemiec, które są dostarczone w Polsce (nie są przemieszczane do Niemiec – art. 22 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT).

Jak wskazano wyżej, wyłączenia z obowiązku wystawiania faktur w KSeF są podyktowane aspektami technicznymi systemu i brakiem możliwości nadania uprawnień do wystawiania faktur, gdzie warunkiem jest posługiwanie się numerem identyfikacji podatkowej (NIP). Opcjonalnie jednak, jak wskazano, będzie możliwe wystawienie faktury w KSeF przez nabywcę będącego podmiotem zagranicznym w procedurze samofakturowania czynności, na potrzeby której posługuje się on numerem VAT UE. W pozostałych przypadkach podmioty zobowiązane do wystawienia faktur będą dokumentować transakcje poza KSeF na dotychczasowych zasadach tj.: fakturami wystawionymi w postaci papierowej lub fakturami elektronicznymi (tj. bez możliwości ich wystawiania w KSeF). Regulacja w sposób kompletny obejmuje przypadki, w których nabywca będący podatnikiem bez siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce byłby obowiązany do wystawienia faktury zgodnie z art. 106d ust. 1 ustawy, ale nie posługiwałby się NIP dla danej czynności.

W **§ 2 pkt 6** uregulowano przypadki wystawienia faktury przez podmiot nabywający – polskiego podatnika, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 5 ustawy, w ramach procedury samofakturowania, jeżeli nabywca zidentyfikowany jest na potrzeby czynności za pomocą numeru identyfikacji podatkowej (NIP), natomiast sprzedawca nie. Wyłączenie to również podyktowane jest ograniczeniami technicznymi systemu. W tym przypadku bowiem podmiot (sprzedawca) nieposiadający siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski (podmiot z kraju trzeciego lub UE) nie posługuje się polskim numerem identyfikacji podatkowej (NIP), a tym samym nie może upoważnić polskiego podatnika posiadającego ten numer do wystawiania w jego imieniu i na jego rzecz faktur ustrukturyzowanych. Sytuacja ta dotyczy podmiotów (sprzedawców), które co do zasady są wyłączone z obowiązku wystawiania faktur w KSeF, zgodnie z art. 106ga

ustawy, z uwagi na to, że nie posiadają siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Polski, ale w związku z zawarciem umowy o samofakturowaniu, faktury w ich imieniu mogłyby być wystawiane przez nabywcę w KSeF.

Jak wskazano wyżej wyłączenie z obowiązku wystawiania faktur w KSeF jest podyktowane aspektami technicznymi systemu. Podmioty zobowiązanie do wystawienia faktur w takich przypadkach będą dokumentować transakcje poza KSeF na dotychczasowych zasadach tj.: fakturami wystawionymi w postaci papierowej lub fakturami elektronicznymi (tj. bez możliwości ich wystawiania w KSeF).

W § 3 określono przypadek, gdy mimo braku obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych, mogą być one wystawiane fakultatywnie w KSeF. Podmioty na zasadzie dobrowolności mogą wystawiać faktury w KSeF. Wskazano, że z możliwości takiej będą mogły skorzystać podmioty, w przypadku procedury samofakturowania, jeśli posługują się na potrzeby danej czynności numerem VAT UE. Dotyczy to samofakturowania w przypadkach czynności wymienionych w art. 97 ust. 10 pkt 2 ustawy tj. dokonywania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów.

Polski podatnik, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 106r ustawy będzie miał możliwość nadania uprawnień nabywcy z kraju UE (zidentyfikowanemu na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim – posługującego się numerem VAT UE) do wystawiania faktur w jego imieniu i tym samym podmiot taki może wystawiać faktury ustrukturyzowane. Rozwiązanie to ma charakter uprawnienia, a nie obowiązku dla tego podmiotu, który zdecyduje się na wystawianie faktur w KSeF.

W związku z proponowanym dodaniem do ustawy o VAT art. 106nda – zgodnie z projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy 1407) – również w przedmiotowym projekcie rozporządzenia proponuje się przyznanie podatnikowi prawa wyboru, czy wystawia fakturę ustrukturyzowaną na ogólnie obowiązujących zasadach przy użyciu KSeF, czyli w tzw. trybie online, czy decyduje się na nowo regulowany tryb offline²⁴.

Tym samym podmioty nieposługujące się NIP w opisanym wyżej przypadku będą mogły wystawiać faktury w trybie offline²⁴.

W § 4 projektu określono termin wejścia w życie rozporządzenia. Planuje się, że wejdzie ono w życie z dniem 1 lutego 2026 r.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2024 r. poz. 806 i z 2025 r. poz. 408), projekt rozporządzenia został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Rozporządzenie nie podlega notyfikacji w rozumieniu przepisów dotyczących krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Rozporządzenie nie jest sprzeczne z prawem Unii Europejskiej.

Rozporządzenie nie wymaga przedstawienia organom i instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia.