

UZASADNIENIE

Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1988, z późn. zm.) – zwane dalej „rozporządzeniem”, stanowi wykonanie upoważnienia zawartego w 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 ze zmianami), zwanej dalej „ustawą o VAT”.

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 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 (Dz. U. z 2024 r. poz. 13) – zwanego dalej „rozporządzeniem zmieniającym”, wprowadzono zmiany dostosowujące rozporządzenie JPK_VAT z deklaracją do zmian wprowadzanych w ustawie o VAT w zakresie wdrożenia obowiązkowego Krajowego Systemu e-Faktur (zwanego dalej „KSeF”) ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598 oraz z 2024 r. poz. 852) - zwanej dalej „ustawą KSeF”.

Projekt rozporządzenia w sprawie zmiany ww. rozporządzenia zmieniającego (zwany dalej „rozporządzeniem w sprawie zmiany”) przewiduje wprowadzenie regulacji dostosowujących oraz doprecyzowujących przepisy rozporządzenia ws. JPK_VAT z deklaracją.

Celem wprowadzanych zmian jest dostosowanie rozporządzenia ws. JPK_VAT z deklaracją do zmian wprowadzonych w ustawie z dnia 5 sierpnia 2025 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 2025 r. poz. 1203) tzw. ustawa KSeF2, poprzez m.in. oznaczanie faktur wystawianych w okresie trwania awarii Krajowego Systemu e-Faktur oraz faktur wystawionych poza KSeF.

Tym samym podatnicy będą mieli obowiązek podania w ewidencji numeru identyfikującego fakturę w KSeF (tzw. numer KSeF), a w przypadku jego braku na moment złożenia ewidencji, podania odpowiedniego oznaczenia.

Zgodnie z założeniami biznesowymi i technicznymi pliku JPK_VAT z deklaracją, w odpowiedzi na to, że zasadą jest wystawianie faktur w KSeF – każda faktura podlegająca obowiązkowi wystawienia w tym systemie, będzie musiała mieć wskazany numer KSeF,

natomiast w przypadku braku numeru KSeF będzie podlegała obowiązkowemu oznaczeniu jednym z 3 oznaczeń:

- 1) OFF – dotyczącym faktury, o której mowa w art. 106^{nf} ust. 1 ustawy, tj. faktury wystawionej w trybie awarii KSeF, która na dzień złożenia ewidencji nie ma jeszcze przydzielonego numeru identyfikującego tę fakturę w tym systemie lub nie została do niego przesłana.
- 2) BFK - dotyczącym faktury elektronicznej oraz faktury w postaci papierowej, tj. faktur o których mowa w art. 2 pkt 31 i pkt 32 ustawy o VAT.
- 3) DI – dotyczącym dowodu innego niż faktura. Będą to zatem dokumenty nie objęte oznaczeniami OFF i BFK, a także faktury wystawione w trybie offline²⁴ (art. 106nda ustawy o VAT), które na dzień przesłania ewidencji nie posiadają numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF lub nie zostały przesłane do KSeF. W przypadku bowiem, gdy faktura jest wystawiana w trybie offline²⁴ i na dzień złożenia JPK_VAT z deklaracją podatnik nie posiada numeru KSeF dla tego dokumentu lub nie został on przesłany do KSeF, wówczas powinien go wykazać w JPK_VAT z deklaracją po stronie sprzedaży jako czynność opodatkowaną i oznaczyć „DI”. Natomiast po uzyskaniu numeru KSeF podatnik powinien skorygować JPK_VAT z deklaracją i oznaczyć tę fakturę numerem KSeF.

Ponadto podatnicy będą stosowali już funkcjonujące do tej pory oznaczenia takie jak RO, WEW, FP występujące po stronie sprzedaży oraz oznaczenia VAT_RR, WEW, MK – występujące po stronie zakupu.

Należy zaznaczyć, że oznaczenia DI oraz RO i WEW mogą występować razem. Wskazać trzeba, że w strukturze logicznej JPK_VAT z deklaracją (tzw. schemie JPK_VAT z deklaracją) numer KSeF oraz oznaczenia OFF, BFK i DI występują w jednym węźle. W przypadku wyboru oznaczenia DI, z uwagi na brak przesłanek do wyboru pozostałych oznaczeń, może wystąpić konieczność dalszego wyboru oznaczenia RO lub WEW (po stronie sprzedaży) bądź VAT_RR lub WEW (po stronie zakupu). Najpierw bowiem należy zaznaczyć w węźle struktury oznaczenie DI, aby następnie mieć możliwość wybrania kolejnego odpowiedniego oznaczenia j.w. np. RO lub WEW bądź VAT_RR lub WEW.

Dodatkowo oznaczenie FP, jak i oznaczenie MK, mogą występować razem z innymi typami – numerem KSeF, OFF, BFK.

Jak już wyżej zaznaczono w schemie JPK_VAT z deklaracją wykazywanie numeru identyfikującego fakturę w KSeF oraz ww. oznaczeń zawarto w jednym węźle struktury, natomiast w rozporządzeniu w celu zachowania dotychczasowej systematyki przepisów

rozporządzenia, dane te zostały uregulowane w oddzielnych jednostkach redakcyjnych, tj. w § 10 ust. 2 pkt 1 - numer KSeF, a w § 10 ust. 5 i § 11 ust. 8 - oznaczenia.

Dodatkowo ustawą z dnia 21 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1911) znowelizowano ustawę o podatku od towarów i usług w kwestii zasad rozliczenia pobranej i niezwróconej kaucji za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym.

Mając na uwadze obowiązek rozliczenia w deklaracji VAT podatku od niezwróconej kaucji, przez wprowadzających produkty w opakowaniach na napoje konieczne jest również dostosowanie JPK_VAT z deklaracją. W związku z obowiązkiem podwyższenia podstawy opodatkowania przez wprowadzającego (w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji), należy zmodyfikować JPK_VAT z deklaracją w sposób umożliwiający wypełnienie obowiązku wynikającego z ustawy. Zgodnie z art. 103 ust. 5da ustawy o VAT za zapłatę podatku, dla którego ustalono różnicę w wartości kaucji odpowiada inny podmiot będący płatnikiem – podmiot reprezentujący.

Jednocześnie w związku z powyższymi zmianami regulacji zostanie zaproponowana modyfikacja schemy JPK_VAT z deklaracją, której aktualna wersja zostanie odrębnie opublikowana.

Reasumując proponowane zmiany mają charakter dostosowujący do zmian ustawowych i dotyczą m.in.:

- wprowadzenia nowych rozwiązań w postaci oznaczeń faktur/dokumentów w związku ze zmianami dotyczącymi KSeF,
- wprowadzenie obowiązku oznaczania faktur w ewidencji zakupu numerem identyfikującym fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur,
- wprowadzono uregulowania związane z rozliczeniem podatku VAT od niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym.

Dodatkowo w projekcie rozporządzenia przewidziano również zmiany o charakterze porządkującym i dostosowawczym, polegające na odpowiednim dostosowaniu terminologii używanej w innych aktach prawnych.

Projekt rozporządzenia przewiduje wprowadzenie następujących rozwiązań:

W § 1 pkt 1:

- **lit. a w pkt 1** rozporządzenia zmieniającego wprowadza się zmiany w § 3 w ust. 2 rozporządzenia polegające na doprecyzowaniu nomenklatury poprzez zastąpienie we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazu „obejmować” wyrazem „zawierać”, oraz zastąpieniu w pkt 2 wyrazu „informatycznego” wyrazem „teleinformatycznego”.

- **lit. b po pkt 1** dodaje się:

- **pkt 1a** również wprowadzający zmiany w nomenklaturze, polegające na zastąpieniu użytych w § 4 w pkt 1 w lit. c–f oraz w § 10 w ust. 1 w pkt 1 w lit. b i w pkt 2 w lit. a–c wyrazów „opodatkowanych stawką” wyrazami „objętych stawką podatku”.
- **pkt 1b**, w którym reguluje się kwestię wykazywania podatku z tytułu niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegającego wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy o VAT. Wykazanie przez podatnika podatku od niezwróconej kaucji w JPK_VAT z deklaracją, nastąpi poprzez wykazanie podstawy opodatkowania oraz podatku VAT w polach właściwych dla danej stawki podatku. W zależności od stawki podatku VAT, stosowanej dla danego napoju w opakowaniu, wprowadzający napoje w opakowaniach będzie wykazywał zwiększenie podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w pozycji przewidzianej dla tej stawki podatku.

Jednocześnie w przypadku dostawy towarów korzystających ze zwolnienia (np. art. 43 ust. 1 pkt 16 ustawy o VAT) podatnik będzie wykazywał wyłącznie podstawę opodatkowania w pozycji przewidzianej dla transakcji zwolnionych z VAT).

Tym samym w pkt 1b lit. a wprowadza się zmiany w § 4 rozporządzenia poprzez dodanie po pkt 6 **pkt 6a**, który pozwoli na wykazanie przez podatnika, podatku od niezwróconej kaucji za opakowania objęte systemem kaucyjnym. Podatnik będzie wykazywał zsumowaną wartość podatku wyliczoną z tytułu niezwróconej w danym roku wartości kaucji za produkty w opakowaniach na napoje. Podatek ten nie podlega wpłacie przez podatnika tylko przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy o VAT. Dzięki takiemu rozwiązaniu, wykazanie podatku należnego i kwoty wpłaty, za jaką odpowiada płatnik – nie wpłynie na finalne rozliczenie podatnika zobowiązanego do wykazania podatku w swojej deklaracji. Powiększona zostanie jedynie podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 29a ust. 12c ustawy o VAT. Następnie w **pkt 1b lit. b** rozporządzenia zmieniającego wprowadza się zmiany w § 4 w **pkt 7** rozporządzenia polegające na pomniejszeniu łącznej wysokości podatku

należnego, stanowiącego sumę wysokości podatku należnego i wysokości zwrotu, również o podatek wykazany z tytułu ww. kaucji. Podatnik składający JPK_VAT z deklaracją z tytułu tej kaucji nie jest bowiem zobowiązany do zapłaty podatku, zobowiązany jest podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy o VAT – jako płatnik. Wykazanie podatku z tego tytułu ma zadanie informacyjne i, jak wyżej zaznaczono, nie wpłynie na finalne rozliczenie podatnika zobowiązanego do wykazania podatku w swojej deklaracji.

- **pkt 1c** stanowi regulację zawartą w § 1 pkt 1 rozporządzenia zmieniającego i zgodnie z zasadami techniki prawodawczej zostaje powołany w niniejszym projekcie.

- lit. c w pkt 3:

- **w lit. a:**
 - nadaje się nowe brzmienie tiret trzecie poprzez zastąpienie w pkt 8 wyrazów „z dokumentów zbiorczych o” wyrazami „ze zbiorczych dowodów”.
 - **dodaje się tiret piąte** rozporządzenia zmieniającego wprowadzając zmianę w § 10 ust. 1 rozporządzenia poprzez dodanie po pkt 13 **pkt 13a** dotyczącego wykazywania w ewidencji, analogicznie jak w deklaracji (§ 4 pkt 6a), wysokości podatku od niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, podlegającego wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy.
- **po lit. b** dodaje się **lit. ba i bb** z uwagi na konieczność dostosowania odpowiednio brzmienia § 10 ust. 3a rozporządzenia, który określa, że oznaczeń GTU nie stosuje się do czynności wykazanych w ewidencji na podstawie dowodów sprzedaży oznaczonych „RO” i „WEW”, oraz brzmienia § 10 ust. 4a, że oznaczeń, o których mowa w ust. 4, dotyczących procedur w ramach których przebiega transakcja, nie stosuje się do czynności wykazanych w ewidencji na podstawie dowodu sprzedaży wymienionego w ust. 5 pkt 1, tj. „RO”, w związku z proponowaną zmianą § 10 ust. 5.
- **w lit. c** zaproponowano zmianę brzmienia § 10 ust. 5 rozporządzenia poprzez dodanie regulacji w zakresie oznaczania dowodów dotyczących KSeF. Wprowadzenie w § 10 ust. 5 **pkt 1 lit. a** rozporządzenia oznaczenia dotyczącego faktur wystawianych w okresie trwania awarii Krajowego Systemu e-Faktur – „OFF”. Oznaczenie to wskazuje, iż z uwagi na brak aktywności tego systemu, faktura na dzień złożenia JPK_VAT z deklaracją nie posiada numeru identyfikującego KSeF i nie została przesłana do tego systemu. Oznaczenie to zapewni identyfikację przypadków faktur wystawianych podczas awarii. W przypadku awarii KSeF termin na przesłanie do KSeF faktury

wynosi 7 dni. Wprowadzenie w ust. 5 pkt 1 lit. b oznaczenia „BFK” dotyczy faktur elektronicznych i faktur w postaci papierowej wystawionych bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur. Oznaczenie to odnosi się do przypadków, w których podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (korzysta z wyłączeń z KSeF), a jest zobowiązany do wystawienia faktury i korzysta z dotychczasowych postaci (form) faktur – czyli wystawił fakturę papierową poza KseF lub fakturę elektroniczną. Wprowadzenie w ust. 5 pkt 2 lit. c oznaczenia „DI” odnoszącego się do wszelkich innych dokumentów, które nie są fakturą ustrukturyzowaną, elektroniczną lub papierową, a pojawia się konieczność wykazania ich w ewidencji dla podatku od towarów i usług. Tym samym obowiązek opatrzenia oznaczeniem DI będzie dotyczył wszystkich innych przypadków dokumentów, które nie będą posiadały numeru KSeF, ani nie będzie można ich oznaczyć BFK i OFF. Jak już wyżej zaznaczono będą to dokumenty także oznaczane RO lub WEW.

- dodano **lit. d** z uwagi na konieczność dostosowania odpowiednio **§ 10 ust. 6** rozporządzenia, dotyczącego wykazywania w ewidencji wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość – na podstawie dowodu wewnętrznego do proponowanych oznaczeń, w związku ze zmianą brzmienia **§ 10 ust. 5**.

- **lit. d** zmianę **§ 1 pkt 4 lit. c** polegającą na wprowadzeniu w **§ 11 ust. 4a** rozporządzenia obowiązkowego wykazywania w ewidencji zakupu numeru KSeF przez nabywcę. Dotychczas nabywca mógł oznaczać taką fakturę fakultatywnie. W **§ 1 pkt 4 lit. g** rozporządzenia zmieniającego wprowadzono zmianę polegającą na zmianie brzmienia **§ 11 ust. 8** poprzez dodanie, analogicznie jak w **§ 10**, regulacji w zakresie oznaczania dowodów dotyczących KSeF.

Proponuje się wprowadzenie w **§ 11 ust. 8 pkt 1 lit. a** oznaczenia dotyczącego faktur wystawianych w okresie trwania awarii Krajowego Systemu e-Faktur – „OFF”. Oznaczenie to wskazuje, iż z uwagi na brak aktywności tego systemu, faktura na dzień złożenia JPK_VAT z deklaracją nie posiada numeru identyfikującego KSeF i nie została przesłana do tego systemu. Oznaczenie to zapewni identyfikację przypadków faktur wystawianych podczas awarii Krajowego Systemu e-Faktur.

W ust. 8 pkt 1 lit. b proponuje się wprowadzenie oznaczenia „BFK” dotyczącego faktur elektronicznych i faktur w postaci papierowej wystawionych bez użycia Krajowego Systemu e-Faktu jest stosowane, jak już wyżej wskazano, w przypadku braku obowiązkowego wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Wprowadzenie w ust. 8 pkt 2 lit. b ww. przepisu, oznaczenia „DI” odnoszącego się do wszelkich innych dokumentów, które nie są fakturą ustrukturyzowaną, elektroniczną lub papierową, a pojawia się konieczność wykazania ich w ewidencji dla podatku od towarów i usług. Tym samym obowiązek opatrzenia oznaczeniem DI będzie dotyczył 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. Jak już wyżej zaznaczono będą to dokumenty także oznaczane VAT_RR lub WEW.

W § 1 pkt 4 lit. h uchyla się **ust. 9 § 11** rozporządzenia zmieniającego. Zmiana polega na dostosowaniu do zmienianego art. 86 ust. 19a ustawą KSeF2.

- **lit. e** zmianę § 1 pkt 5 rozporządzenia zmieniającego polegającą na uchyleniu § 11c rozporządzenia, zgodnie z którym wykazywanie we wskazanym okresie numeru KSeF faktury w JPK_VAT z deklaracją miało charakter fakultatywny. W związku z obowiązkiem wykazywania numeru KSeF od 1 lutego 2026 r. należy uchylić ten przepis.

- **lit. f** zmianę w § 1 pkt 6 rozporządzenia zmieniającego poprzez dodanie w **lit. b tiret trzecie pkt 15 i 16** w cz. II w załączniku do rozporządzenia.

W pkt 15 objaśnia się, że w przypadku, gdy faktura jest wystawiana w trybie określonym w art. 106nda ust. 1 ustawy i na dzień złożenia JPK_VAT z deklaracją podatnik nie posiada numeru KSeF dla tego dokumentu lub nie został on przesłany do KSeF, jest on wykazywany w JPK_VAT z deklaracją po stronie sprzedaży jako czynność opodatkowana i oznaczany „DI”. Po uzyskaniu numeru KSeF podatnik koryguje JPK_VAT z deklaracją i oznacza tę fakturę numerem KSeF tej faktury.

Natomiast w pkt 16 objaśnia się, że podatnicy ujmują w ewidencji wysokość podstawy opodatkowania oraz podatku należnego w podziale na stawki podatku oraz sprzedaż zwolnioną od podatku na podstawie ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 11a ustawy, oraz jakie dane podmiotów reprezentujących, o których mowa w art. 17b ustawy (tj. płatników z tytułu kaucji od niezwróconych opakowań zwrotnych) należy ująć w ewidencji.

W § 1 pkt 2 proponuje się w przepisie przejściowym **§ 2** rozporządzenia zmieniającego utrzymanie odroczenia do końca grudnia 2026 r. ujmowania w JPK_VAT z deklaracją danych z paragonów fiskalnych uznanych za faktury uproszczone.

W § 1 pkt 3 wprowadza się przepis przejściowy, który stanowi, że w 2026 roku dane obejmujące wysokość podstawy opodatkowania oraz wysokość podatku należnego, podlegającego wpłacie przez podmiot reprezentujący, o którym mowa w art. 17b ustawy, z tytułu niezwróconej kaucji pobranej za produkty w opakowaniach na napoje objęte systemem kaucyjnym, wykazuje podatnik rozliczający się:

- 1) miesięcznie – w ewidencji i deklaracji za luty 2026 r.;
- 2) kwartalnie – w ewidencji za luty 2026 r. i w deklaracji za I kwartał 2026 r.

W § 2 projektu rozporządzenia zakłada się, że rozporządzenie wejdzie w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z tym że projekt wprowadza zmiany do rozporządzenia zmieniającego, które wejdzie w życie z dniem 1 lutego 2026 r., zatem zmiany zawarte w niniejszym projekcie zafunkcjonują z dniem 1 lutego 2026 r.

Proponowane do wprowadzenia w niniejszym rozporządzeniu rozwiązania nie naruszają zasad demokratycznego państwa prawnego, są korzystne dla podatników i przyczynią się do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców.

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, z późn. zm.), 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.