

NOWE ZASADY ROZLICZENIA FAKTUR KORYGUJĄCYCH NA MINUS W OBOWIĄZKOWYM KSEF U LEKARZY WETERYNARII OD LUTEGO 2026 R.

62

OD 1 LUTEGO 2026 R., W ZWIĄZKU Z WEJŚCIEM W ŻYCIĘ OBOWIĄZKOWEGO KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR (KSEF) ZACZNĄ OBOWIĄZYWAĆ NOWE ZASADY ROZLICZANIA FAKTUR KORYGUJĄCYCH NA MINUS PRZEZ SPRZEDAWCĘ I NABYWCĘ. ZMIANY TE BĘDĄ DOTYCZYĆ TAKŻE LEKARZY WETERYNARII PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ.

Marcin Szymankiewicz

Doradca podatkowy

Faktura to dokument w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie (zob. art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.). Faktura elektroniczna to faktura w postaci elektronicznej wystawiona i otrzymana w dowolnym formacie elektronicznym (zob. art. 2 pkt 31 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.). Z kolei faktura

ustrukturyzowana to faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie (zob. art. 2 pkt 31 ustawy o VAT). Definicja ta nie uległa zmianie z dniem 1 lutego 2026 r.).

KSEF – Krajowy System e-Faktur

Od lutego 2026 r. w KSEF mają funkcjonować dwa tryby wystawiania faktur: tryb online i tryb offline.

- tryb online to wystawianie faktur polegające na wysłaniu pliku faktury w czasie rzeczywistym do KSEF (w tym trybie wystawiamy faktury ustrukturyzowane),
 - tryb offline sprowadza się natomiast do wystawienia faktury poza KSEF i dostarczeniu jej później do systemu w określonym ustawowo terminie (w tym trybie wystawiamy tzw. faktury offline).
- Należy tutaj wyróżnić 3 rodzaje faktury offline:**
- faktura offline24, o której mowa w art. 106nda ust. 1 ustawy o VAT, któ-



rażą może wystawić bez ograniczeń każdy podatnik,

- faktura offline, o której mowa w art. 106nh ust. 1 ustawy o VAT – tj. wystawiana w okresie trwania niedostępności Krajowego Systemu e-Faktur, o której mowa w art. 106ne ust. 4 ustawy o VAT (np. z powodu prac serwisowych KSeF),
- faktura awaryjna, tj. faktura offline, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy o VAT – wystawiana w okresie awarii KSeF, o której mowa w art. 106ne usta-

wy o VAT, tj. awarii ogłaszanej przez Ministra Finansów w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów oraz za pośrednictwem oprogramowania interfejsowego.

Uwaga: Za fakturę offline²⁴ uznaje się także fakturę ustrukturyzowaną, jeżeli data jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur jest późniejsza niż data, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1, wskazana na tej fakturze (...) (zob. art. 106nda ust. 16 ustawy o VAT).

Uwaga: W przypadku tzw. awarii totalnej (całkowitej) KSeF, podatnik w okresie trwania awarii wystawia faktury w postaci papierowej lub faktury elektroniczne (zob. art. 106ng); w tym przypadku nie wystawia się faktury offline.

Tryby wystawiania faktur w obowiązkowym KSeF

Aby zrozumieć pełne zasady rozliczania faktur korygujących na minus przez sprzedawcę, które mają obowiązywać



od lutego 2026 r., należy także wskazać sposoby wystawienia i otrzymywania faktur ustrukturyzowanych, a także datę wystawienia i otrzymania faktury ustrukturyzowanej i faktury offline.

Sposób wystawiania i otrzymywania faktury ustrukturyzowanej

Faktura ustrukturyzowana jest wystawiana i otrzymywana przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur za pomocą oprogramowania interfejsowego, w postaci elektronicznej i zgodnie z wzorem dokumentu elektronicznego w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (art. 106gb ust. 1 ustawy o VAT, dodany z dniem 1 lutego 2026 r.).

Natomiast, stosownie do dodanego z dniem 1 lutego 2026 r. art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku gdy:

- 1) miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego, lub
- 2) nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, lub

- 3) nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w nabyciu towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę, lub

- 4) nabywcą jest podatnik korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113a ust. 1 ustawy o VAT, lub

- 5) nabywcą jest podmiot, który nie posługuje się numerem, za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, ani numerem identyfikacji podatkowej, inny niż nabywca, o którym mowa w pkt 1-3 i 6, lub

- 6) nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony.

Data wystawienia i data otrzymania faktury ustrukturyzowanej i faktury offline

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do Krajowe-

go Systemu e-Faktur (art. 106na ust. 1 ustawy o VAT).

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

Przepisy określające datę wystawienia i otrzymania faktury ustrukturyzowanej, które należy także odnosić do faktur korygujących w postaci faktury ustrukturyzowanej, nie ulegną zmianie z dniem 1 lutego 2026 r. Z dniem 1 lutego 2026 r. został jedynie dodany art. 106na ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku udostępnienia faktury ustrukturyzowanej nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, w sposób inny niż przy użyciu KSeF, za datę otrzymania tej faktury uznaje się datę jej faktycznego otrzymania przez tego nabywcę.

Należy jednak zauważyć, że z dniem 1 lutego 2026 r. ustawodawca w sposób szczególny określi datę wystawienia i otrzymania faktur offline.

I tak, za datę wystawienia faktur offline uznaje się datę, o której mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, wskazaną przez podatnika na tej fakturze (zob. art. 106nda ust. 10, art. 106nf ust. 9, art. 106nh ust. 10 ustawy o VAT).



Z kolei, odnośnie daty otrzymania ograniczmy się do wskazania przypadków, gdy taką fakturę offline otrzymuje krajowy podatnik z NIP (np. lekarz weterynarii). W takiej sytuacji za datę otrzymania faktury offline24 i offline wystawianej z powodu niedostępności KSeF uznaje się datę przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF; natomiast za datę otrzymania faktury awaryjnej uznaje się datę jej faktycznego otrzymania przez nabywcę, z tym że w przypadku, gdy data otrzymania faktury awaryjnej jest późniejsza niż data przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur, za datę otrzymania tej faktury przez nabywcę uznaje się datę przydzielenia tego numeru (zob. art. 106nda ust. 11 zdanie pierwsze, art. 106nf ust. 10 zdanie pierwsze ustawy o VAT, art. 106nh ust. 4 ustawy o VAT).

Podstawy obniżenia podstawy opodatkowania i wystawienia faktury korygującej

Stosownie do art. 29a ust. 1 pkt 1 – pkt 3 ustawy o VAT, podstawę opodatkowania obniża się o:

- 1) kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen;

- 2) wartość zwróconych towarów i opakowań;
- 3) zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło.

Należy zaznaczyć, że art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT odnosi się wyłącznie do tzw. rabatów potransakcyjnych, tj. udzielanych po wystawieniu faktury pierwotnej.

Stosownie do art. 106j ust. 1 ustawy o VAT, w przypadku, gdy po wystawieniu faktury:

- 1) podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie,
 - 2) (uchylony),
 - 3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
 - 4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT,
 - 5) stwierdzono pomyłkę w jakiegokolwiek pozycji faktury,
- podatnik wystawia fakturę korygującą.

Fakturę korygującą fakturę ustrukturyzowaną wystawia się:

- w postaci faktury ustrukturyzowanej (art. 106j ust. 4 ustawy o VAT, w brzmie-

niu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r.)

- w postaci faktury ustrukturyzowanej albo faktury, o której mowa w art. 106nda ust. 1 ustawy o VAT, tj. tzw. faktury offline24 (art. 106j ust. 4 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.)

Z kolei, fakturę korygującą fakturę offline (wszystkie typy faktur offline) wystawia się w postaci faktury ustrukturyzowanej albo faktury offline24 (zob. art. 106nda ust. 10, art. 106nh ust. 4 ustawy o VAT).

Uogólniając, należy wskazać, że fakturę korygującą fakturę offline wystawia się po przydzieleniu tej fakturze numeru identyfikującego w KSeF (zob. art. 106nda ust. 12, art. 106nf ust. 11, art. 106nh ust. 4 ustawy o VAT). Zatem nie można wystawić faktury korygującej do faktury wystawionej w trybie offline przed jej przesłaniem do KSeF w celu przydzielenia tej fakturze numeru identyfikującego w systemie.

Zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez sprzedawcę

Od 1 lutego 2026 r., w związku z wejściem w życie obowiązkowego KSeF, za-

czną obowiązywać nowe zasady rozliczania faktur korygujących na minus przez sprzedawcę, niezależnie od faktu, czy dany podatnik zacznie obowiązkowo wystawiać faktury ustrukturyzowane już od 1 lutego 2026 r., czy dopiero później.

Przypomnijmy, że stosownie do art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r., w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1-3 ustawy o VAT, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem, że z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, o której mowa w zdaniu pierwszym, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał.

Zatem obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą, pod warunkiem, że z posiadanej przez tego podatnika dokumentacji (tzw. dokumentacji uzgodnieniowej) wynika, że uzgodnił on z nabywcą towaru lub usługobiorcą warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług określone w fakturze korygującej oraz warunki te zostały spełnione, a faktura ta jest zgodna z posiadaną dokumentacją. W przypadku, gdy w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca, podatnik nie posiada dokumentacji, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje za okres rozliczeniowy, w którym dokumentację tę uzyskał (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 czerwca 2025 r., 0111-KDIB3-3.4012.185.2025.4. JSU).

Faktury korygujące z tytułu pomyłek in minus

Przepis art. 29a ust. 13 ustawy o VAT stosuje się odpowiednio w przypadku

stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (art. 29a ust. 14 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r.). W myśl art. 29a ust. 14 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r., warunku posiadania dokumentacji, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, nie stosuje się w przypadku:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy;
- 4) (uchylony);
- 5) wystawienia faktury korygującej w postaci faktury ustrukturyzowanej.

W praktyce, w przypadku faktur wystawianych w formie papierowej lub elektronicznej, obowiązek posiadania dokumentacji uzgodnieniowej, do rozliczenia faktur korygujących sprzedaży in minus przez lekarzy weterynarii był wyłączony przede wszystkim w przypadku korekt refaktury mediów.

Nowe zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez sprzedawcę od lutego 2026 r.

Zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez sprzedawcę od lutego 2026 r. regulować będą przepisy art. 29a ust. 13 – ust. 14, ust. 15b – ust. 15c ustawy o VAT, (w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.). Zmiany w tym kształcie zostały nadane nowelizacją z 5 sierpnia 2025 r., zatem przy ich wykładni będziemy się posilkować uzasadnieniem projektu tej nowelizacji.

I tak, stosownie do reguły zawartej w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1-3 ustawy o VAT, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej faktu-

rze z wykazanim podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 13a-13c ustawy o VAT.

Zatem podatnicy (m.in. lekarze weterynarii) wystawiający ustrukturyzowane faktury korygujące, nie będą obowiązani do posiadania dokumentacji potwierdzającej uzgodnienie z nabywcą towaru lub usługobiorcą obniżenia podstawy opodatkowania (potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę). Potwierdzenie właściwego dostarczenia korekty do nabywcy będzie zapewniał system KSeF. Zasada ta będzie stosowana dla wszystkich faktur wystawionych w KSeF, bez względu na status odbiorcy faktury korygującej.

Przykład: Lekarz weterynarii (podatnik VAT czynny) wystawi 3 kwietnia 2026 r. faktury korygujące w postaci faktury ustrukturyzowanej do faktur ustrukturyzowanych dokumentujących sprzedaż dokonaną w lutym 2026 r. (obowiązek podatkowy powstał w lutym 2026 r.)

- firmie Y. (podatnik VAT czynny) z tytułu udzielonego w marcu 2026 r. rabatu potransakcyjnego,
 - firmie X. (podatnik zwolniony z VAT) z tytułu udzielonego w marcu 2026 r. rabatu potransakcyjnego.
- Obie faktury korygujące należy rozliczyć (tj. obniżyć podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego), za okres w którym zostały wystawione, tj. za kwiecień 2026 r.

Faktury korygujące w postaci papierowej lub elektronicznej

Zgodnie z art. 29a ust. 13a ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1-3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, jeżeli podatnik wystawił fakturę korygującą inną niż faktura ustrukturyzowana, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 13b i 13c ustawy o VAT.

Zatem, jeżeli podatnik wystawi fakturę w postaci papierowej lub elektronicznej, to obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego podatnik dokonuje w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podat-

nik otrzymał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi.

Przykład: Spółka jawna lekarzy weterynarii (podatnik VAT czynny) wystawiła 3 kwietnia 2026 r. faktury korygujące w postaci papierowej do faktury papierowej dokumentującej sprzedaż dokonaną w lutym 2026 r. (obowiązek podatkowy powstał w lutym 2026 r.) dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej z tytułu udzielonego w marcu 2026 r. rabatu potransakcyjnego.

Potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę lekarz weterynarii otrzymał:

- w kwietniu 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego Spółka dokonuje w rozliczeniu za kwiecień 2026 r.
- w maju 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego Spółka dokonuje w rozliczeniu za maj 2026 r.

Uwaga: Jeżeli sprzedaż była zaewidencjonowana na kasie rejestrującej, lekarz weterynarii musi pamiętać także o ujęciu tej korekty w odrębnej ewidencji korekt kasowych. Jeżeli w ewidencji sprzedaży JPK_VAT ujmie dane z odrębnej ewidencji korekt kasowych, to lekarz weterynarii powinien wystawić fakturę korygującą ując z oznaczeniem „FP”. Należy mieć na uwadze, że kwestie te nie są wprost uregulowane w przepisach i wynikają jedynie z praktyki organów podatkowych i Ministerstwa Finansów.

Przykład: Spółka cywilna lekarzy weterynarii (podatnik VAT czynny) wystawiła 12 czerwca 2026 r. faktury korygujące w postaci elektronicznej do faktury elektronicznej dokumentującej sprzedaż dokonaną w maju 2026 r. (obowiązek podatkowy powstał w maju 2026 r.) dla firmy X. (podatnik VAT czynny). Załóżmy, że w powodzie awarii całkowitej (totalnej) KSeF pierwotna faktura była wystawiona w postaci faktury elektronicznej (tego typu faktury nie są dosyłane do KSeF). Faktura korygująca została wystawiona z tytułu rabatu udzielonego w czerwcu 2026 r. Potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę Spółka otrzymała:

- w czerwcu 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego Spółka dokonuje w rozliczeniu za czerwiec 2026 r.
- w lipcu 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego

Spółka dokonuje w rozliczeniu za lipiec 2026 r.

Forma potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę

Przepisy ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r., nie zawierają żadnego wymogu dotyczącego formy takiego potwierdzenia. Zasadny jest zatem wniosek, że dopuszczalny więc może być każdy rodzaj potwierdzenia, który pozwala bez żadnych wątpliwości ustalić, że kontrahent odebrał fakturę korygującą.

Warto tutaj przypomnieć, że wymóg uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej in minus przewidywały ustawy o VAT obowiązujące do 31 grudnia 2021 r. Wydaje się, że przy interpretacji regulacji art. 29a ust. 13a ustawy o VAT, które mają obowiązywać od 1 lutego 2026 r., a które również wymagają uzyskania potwierdzenia odbioru faktury korygującej przez nabywcę, można pośilkować się orzecznictwem archiwalnym dotyczącym okresu sprzed 1 stycznia 2022 r.

Jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 21 grudnia 2018 roku, 0111-KDIB3-3.4012.299.2018.3.JS:

(...) przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają żadnego wymogu dotyczącego formy takiego potwierdzenia. Dopuszczalny więc może być każdy rodzaj potwierdzenia, który pozwala bez żadnych wątpliwości ustalić, że kontrahent odebrał fakturę korygującą. Czyni zadość warunkowi legitymowania się potwierdzeniem odbioru korekty faktury przez nabywcę np. potwierdzenie przez adresata przyjęcia przesyłki poleconej (za zwrotnym poświadczeniem odbioru), pisemne odrębne potwierdzenie faktu otrzymania faktury korygującej, zwrotnie przesłana kopia podpisanej faktury korygującej, fax potwierdzający odbiór faktury korygującej, potwierdzenie przesłane drogą elektroniczną, potwierdzony odbiór faktury korygującej przesłany drogą elektroniczną (...).

Ponadto, jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 20 listopada 2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.712.2018.1.AJ:

(...) w przypadku korekt faktur dostarczanych za pośrednictwem tradycyjnej poczty akceptowalną formą udokumentowania dostarczenia przesyłki jest zwrotne potwierdzenie odbioru, nie można odmówić takiej mocy dowodowej

otrzymanej informacji o pobraniu przez kontrahenta faktury korekty drogą mailową (potwierdzenie automatyczne z serwera nabywcy). Niezależnie od formy otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, dotyczyć ono powinno konkretnej albo konkretnych faktur korygujących (...).

Warto tutaj również przypomnieć, że TSWE w wyroku z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 (Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A.):

(...) Wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed organami podatkowymi danego państwa członkowskiego przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury (...).

Ważne: Niezależnie od formy otrzymania potwierdzenia odbioru faktury korygującej, dotyczyć ono powinno konkretnej albo konkretnych faktur korygujących (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 sierpnia 2018 r., 0114-KDIP4.4012.359.2018.2.BS).

Stosownie do art. 29a ust. 15 pkt 1 – pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r., warunku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, o którym mowa w art. 29a ust. 13a ustawy o VAT, nie stosuje się w przypadku:

- 1) eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług, dla których miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;
- 3) sprzedaży: energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, gazu przewodowego, usług dystrybucji energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej, usług dystrybucji gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 24-37, 50 i 51 załącznika nr 3 do ustawy o VAT;
- 4) (uchylony);
- 5) (uchylony).
- 6) gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługi wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi na fakturze korygującej.

Udokumentowane próby doręczenia faktury korygującej

Ponadto, w myśl art. 29a ust. 15 pkt 6 ustawy o VAT, warunku posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi, o którym mowa w art. 29a ust. 13a ustawy o VAT, nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik nie uzyskał potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługi wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi na fakturze korygującej.

W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 15 pkt 6 ustawy o VAT, obniżenia podstawy opodatkowania dokonuje się nie wcześniej, niż za okres rozliczeniowy, w którym zostały łącznie spełnione przesłanki określone w art. 29a ust. 15 pkt 6 ustawy o VAT).

Uwaga: Przepisu art. 29a ust. 15 pkt 6 ustawy o VAT nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik miał obowiązek przesłania faktury korygującej do Krajowego Systemu e-Faktur zgodnie z art. 106nda ust. 2, art. 106nf ust. 4 albo art. 106nh ust. 2 ustawy o VAT, z wyłączeniem fak-

tur korygujących wystawianych na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2-6 ustawy o VAT, udostępnionych temu nabywcy w sposób inny, niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (art. 29a ust. 15c ustawy o VAT).

Faktury korygujące tzw. faktury offline

Natomiast w myśl art. 29a ust. 13b ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1-3 ustawy o VAT, jeżeli podatnik wystawił fakturę korygującą:

- 1) w postaci faktury, o której mowa w art. 106nda ust. 1 ustawy o VAT (tj. tzw. faktura offline 24) lub art. 106nh ust. 1 ustawy o VAT (tj. tzw. faktura offline wystawianej z powodu niedostępności KSeF, na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2-6 ustawy o VAT (m.in. osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej), i udostępnił ją temu nabywcy w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur,
 - 2) w postaci faktury awaryjnej, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy o VAT i udostępnił ją nabywcy w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur
- obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, można dokonać w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do Krajowego Systemu e-Faktur.

Przykład: 30 marca 2026 r. Spółka weterynaryjna (podatnik VAT czynny) wystawiła fakturę korygującą (z tytułu zwrotu zaliczki) do faktury ustrukturyzowanej z lutego 2026 r. (dokumentującej otrzymanie zaliczki w lutym 2026 r.). Faktura korygująca została wystawiona w formie faktury offline (awaria) i udostępniona nabywcy (firmie Y.) poza KSeF. Spółka przesłała tę fakturę korygującą do KSeF:

- 31 marca 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego Spółka dokonuje w rozliczeniu za marzec 2026 r.
- 1 kwietnia 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego Spółka dokonuje w rozliczeniu za kwiecień 2026 r.

Z kolei, stosownie do art. 29a ust. 13c ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1-3 ustawy o VAT, jeżeli podatnik wystawił

fakturę korygującą w postaci faktury, o której mowa w art. 106nda ust. 1, art. 106nf ust. 1 lub art. 106nh ust. 1 ustawy o VAT (tj. wszystkie typy faktur offline), i udostępnił ją nabywcy przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do Krajowego Systemu e-Faktur.

Faktury korygujące pomyłki na minus w kwocie podatku

Przepisy art. 29a ust. 13-13c ustawy o VAT stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna (art. 29a ust. 14 ustawy o VAT).

Zatem w przypadku wystawiania faktur korygujących in minus z tytułu pomyłek w kwocie podatku, należy odpowiednio stosować te nowe zasady. Zatem uogólniając, można powiedzieć, że jeżeli faktura korygująca zostanie wystawiona:

- w postaci faktury ustrukturyzowanej, to obniżenia dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej,
- w postaci papierowej lub elektronicznej, to, co do zasady, obniżenia dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi,
- w postaci faktury offline (udostępnionej poza KSeF), to obniżenia dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do Krajowego Systemu e-Faktur.
- w postaci faktury offline i udostępnił ją nabywcy przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, to obniżenia dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do Krajowego Systemu e-Faktur.

Nowe zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez nabywcę

Od 1 lutego 2026 r., w związku z wejściem w życie obowiązkowego KSeF, zaczęną obowiązywać nowe zasady rozliczania faktur korygujących na minus przez nabywcę.

Przypomnijmy, że stosownie do art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r., w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, lub stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze, o którym mowa w art. 29a ust. 14 ustawy o VAT, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług lub kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały uzgodnione z dostawcą towarów lub usługodawcą, jeżeli przed upływem tego okresu rozliczeniowego te warunki zostały spełnione. W przypadku, gdy warunki obniżenia podstawy opodatkowania dla dostawy towarów lub świadczenia usług lub kwoty podatku wykazanego na fakturze zostały spełnione po upływie okresu rozliczeniowego, w którym te warunki zostały uzgodnione, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym te warunki zostały spełnione. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w 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.

Zatem obniżenia podatku naliczonego wynikającego z otrzymanej faktury korygującej „in minus” nie dokonuje się co do zasady – w dacie otrzymania faktury korygującej, ale w momencie uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania. Zatem generalnie nie moment otrzymania faktury, a moment uzgodnienia warunków obniżenia podstawy opodatkowania determinuje obowiązek korekty VAT naliczonego.

Uwaga: W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 15 pkt 5 ustawy o VAT, nabywca towaru lub usługi jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej. Przepis ust. 19a zdanie trzecie ustawy o VAT stosuje się odpowiednio (art. 86 ust. 19d ustawy o VAT).

Zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez nabywcę od lutego 2026 r. regulować będzie nowelizowany art. 86 ust. 19a ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.), natomiast art. 86 ust. 19d

ustawy o VAT zostanie uchylony z dniem 1 lutego 2026 r.

I tak, od 1 lutego 2026 r., stosownie do nowelizowanego art. 86 ust. 19a ustawy o VAT, 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 ustawy o VAT, 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.

Zatem od 1 lutego 2026 r. zasady rozliczania faktur korygujących in minus przez nabywcę zostaną uproszczone. Co do zasady nabywca będzie zatem obowiązany do skorygowania podatku naliczonego „in minus” w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą (niezależnie, czy otrzyma ją jako fakturę ustrukturyzowaną, fakturę offline czy fakturę w postaci papierowej lub elektronicznej).

Przykład: Y. Spółka z o.o. prowadzi przychodnię weterynaryjną. Spółka dokonała zakupu towarów w lutym 2026 r. W lutym 2026 r. Spółka otrzymała fakturę ustrukturyzowaną (przy użyciu KSeF) dokumentującą to nabycie i odliczyła podatek naliczony z tego tytułu w JPK_V7M za luty. W kwietniu 2026 r. kontrahent udzielił Spółce rabatu potransakcyjnego i wystawił stosowną fakturę korygującą:

Wariant I: w postaci faktury ustrukturyzowanej – Spółka jest zobowiązana pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę korygującą, tj. w przypadku faktury korygującej w postaci faktury ustrukturyzowanej za okres przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.

Wariant II: w postaci faktury offline²⁴ i została mu udostępniona za pomocą KSeF – Spółka jest zobowiązana pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę korygującą, tj. za okres przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.

Wariant III: w postaci faktury awaryjnej i została mu udostępniona poza

KSeF – Spółka jest zobowiązana pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę korygującą, z tym, że jeżeli data otrzymania faktury offline (awaria) jest późniejsza niż data przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w Krajowym Systemie e-Faktur, za datę otrzymania tej faktury przez nabywcę uznaje się datę przydzielenia tego numeru.

Przykład: Spółka weterynaryjna dokonała zakupu towarów w kwietniu 2026 r. W kwietniu 2026 r. Spółka otrzymała fakturę elektroniczną (np. z powodu awarii totalnej KSeF albo w powodu, że kontrahent nie był zobowiązany do wystawienia faktur ustrukturyzowanych już od kwietnia 2026 r.) dokumentującą to nabycie i odliczyła podatek naliczony z tego tytułu w JPK_V7M za kwiecień 2026 r. W maju 2026 r. kontrahent udzielił Spółce rabatu potransakcyjnego i wystawił stosowną fakturę korygującą w postaci elektronicznej. Spółka jest zobowiązana pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała tę fakturę korygującą.

Przepis przejściowy

Nowe zasady rozliczenia faktur korygujących na minus u sprzedawcy i nabywcy dotyczą korekt wystawionych do faktur pierwotnych wystawionych po 31 stycznia 2026 r. Nie ma tutaj znaczenia, czy dany podatnik (np. lekarz weterynarii) był zobowiązany lub wystawiał faktury korygujące już od 1 lutego 2026 r., czy zacznie to dopiero później np. od 1 kwietnia 2026 r.).

Natomiast do faktur korygujących wystawionych przed dniem 1 lutego 2026 r., na podstawie przepisu przejściowego zawartego w art. 11 nowelizacji z 16 czerwca 2023 r., stosuje się przepisy art. 29a i art. 86 ustawy o VAT, w brzmieniu dotychczasowym.

Oznacza to, że jeżeli po 31 stycznia 2026 r., znajdzie konieczność rozliczenia faktury korygującej in minus wystawionej przed 1 lutego 2026 r., to zarówno sprzedawca, jak i nabywca do rozliczenia tej korekty faktury jest zobowiązany stosować dotychczasowe zasady.

Faktury korygujące dotyczące sprzedaży zwolnionej z VAT

Treść art. 29a ust. 13 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym do 31 stycznia 2026 r.) wskazuje, że jedynie w przy-



padku obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, sprzedawca zobowiązany jest posiadać tzw. dokumentację uzgodnieniową. Jeżeli zatem faktura nie wykazuje podatku, jak to jest np. w przypadku usług zwolnionych, sprzedawca nie jest zobowiązany do posiadania tzw. dokumentacji uzgodnieniowej. Oznacza to, że powinien on uwzględnić fakturę korygującą zmniejszającą podstawę opodatkowania w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wystawiona faktura korygująca obniżająca wartość podstawy opodatkowania sprzedaży zwolnionej (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r., IPPP1/443-1286/14-4/EK).

Z kolei, z przepisów art. 29a ust. 13 – ust. 13c ustawy o VAT, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r., także wynika, że odnoszą się wyłącznie do przypadku obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem. Zasadny wydaje się zatem wniosek, że jeżeli faktura nie wykazuje kwoty podatku, w szczególności jest to faktura dokumentująca sprzedaż zwolnioną, to nowe regulacje art. 29a ust. 13 – ust. 13c ustawy o VAT nie znajdą zastosowania. Brak jest także innych szczególnych zasad rozliczenia takich korekt in minus faktur. Uzasadnia to twierdzenie, że takie korekty faktury (bez względu na formę w jakiej zostaną wystawione, tj. faktura ustrukturyzowana, faktura offline, faktura elektroniczna lub pa-

pierowa) powinny być rozliczone przez sprzedawcę za okres, w którym tak faktura korygująca zostanie wystawiona.

Rabaty z tytułu skonta

Podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty (art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT).

W praktyce organy podatkowe przyjmują jednak, że rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty (skonto) ma charakter warunkowy. Jest on przyznawany pod warunkiem zawieszającym – dopiero z chwilą ziszczenia się warunku – w razie wcześniejszej zapłaty udzielany jest rabat. Jeśli zaś warunek ziszcza się już po dostawie, to wówczas rabat jest przyznawany po dokonaniu transakcji. Tym samym trzeba uznać, że nie



*Od lutego 2026 r.
w KSeF mają
funkcjonować
dwa tryby
wystawiania
faktur:
tryb online
i tryb offline.*

może być uwzględniany w cenie jednostkowej już w momencie wystawienia faktury pierwotnej, a zatem również w podstawie opodatkowania. Na tym etapie nie wiadomo bowiem, czy rabat ten faktycznie zostanie przyznany, czy też nie. Rabat taki bowiem byłby tzw. rabatem transakcyjnym, a więc takim, którego nie ma obowiązku wykazywać w wystawionej fakturze, ponieważ kwota należna od nabywcy już go uwzględnia – dane dotyczące rabatu znajdują swoje odzwierciedlenie w wystawionej fakturze stwierdzającej dokonanie sprzedaży. Znajduje to potwierdzenie w treści art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, który stanowi, że gdy po wystawieniu faktury udzielono obniżki ceny w formie rabatu (o którym mowa w art. 29 ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, tj. skonta), podatnik jest zobowiązany wy-

stawić fakturę korygującą. W konsekwencji organy podatkowe zazwyczaj przyjmują, że nie można uwzględniać skonta „od razu” w podstawie opodatkowania pierwotnie wystawionej faktury. Dopiero bowiem z chwilą zrealizowania skonta przez kontrahenta (ziszczenia się warunku) staje się ono prawnie skuteczne i tym samym wpływa na podstawę opodatkowania. W konsekwencji należy wystawić fakturę korygującą „in minus” do faktury wcześniej wystawionej na rzecz danego klienta (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 11 lutego 2015 r., ILPP2/443-1184/14-6/SJ; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 19 listopada 2014 r., IPTPP4/443-637/14-2/JM; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skar-

bowej w Bydgoszczy z dnia 30 października 2014 r., sygn. ITPP2/443-1067/14/KT). Do faktury korygującej wystawianej z powodu udzielenia skonta nie stosuje się wymogów zawartych w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 maja 2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.82.2020.1.MMA; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 12 maja 2022 r., 0114-KDIP4-3.4012.51.2022.4.DS).

Uwaga: W obecnym stanie prawnym (obowiązującym do 31 stycznia 2026 r.) przyjmuje się, że do faktury korygującej wystawianej z powodu udzielenia skonta nie stosuje się wymogów zawartych w art. 29a ust. 13 ustawy o VAT (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 maja 2020 r., 0114-KDIP4-2.4012.82.2020.1.MMA). Wydaje się, że od 1 lutego 2026 r. nowych zasad wynikających z art. 29a ust. 13 – ust. 13c ustawy o VAT nie powinno się stosować do faktur korygujących wystawianych z tytułu skonta, tj. rabatów, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT. Z przepisów tych (tj. art. 29a ust. 13 – ust. 13c ustawy o VAT) jednoznacznie bowiem wynika, że odnoszą się one do przypadków określonych w art. 29a ust. 10 pkt 1 – pkt 3 ustawy o VAT. Uzasadnia to twierdzenie, że takie korekty faktury (bez względu na formę w jakiej zostaną wystawione, tj. faktura ustrukturyzowana, faktura offline, faktura elektroniczna lub papierowa) powinny być rozliczone przez sprzedawcę za okres, w który taka faktura korygująca zostanie wystawiona.

Podstawa prawna

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2025 r., poz. 775).
- Ustawa 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) – nowelizacja KSeF z 16 czerwca 2023 r.
- Ustawa z dnia 9 maja 2024 r. zmieniająca ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2024 r., poz. 852).
- Ustawa 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. z 2025 r. poz. 1203) – nowelizacja KSeF z 5 sierpnia 2025 r. ●

Marcin Szymankiewicz,
e-mail: marcinszymankiewicz@o2.pl