

# CZY Z FAKTUR PAPIEROWYCH I ELEKTRONICZNYCH LEKARZ WETERYNARII MOŻE ODLICZAĆ VAT NA ZASADACH OGÓLNYCH?

140

1 LUTEGO 2026 R. ROZPOCZĄŁ SIĘ OKRES WDRAŻANIA OBOWIĄZKOWEGO KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR (KSEF). OBOWIĄZKOWY KSEF OZNACZA, ŻE POMIĘDZY KRAJOWYMI PODATNIKAMI Z NUMEREM NIP, POWINNY BYĆ WYSTAWIANE I OTRZYMYWANE FAKTURY USTRUKTURYZOWANE. PROCES WDRAŻANIA OBOWIĄZKOWYCH FAKTUR USTRUKTURYZOWANYCH ULEGNIE ZAKOŃCZENIU Z DNIEM 1 STYCZNIA 2027 R., OD KTÓREGO TO DNIA POMIĘDZY PODATNIKAMI POWINNY BYĆ WYSTAWIANE I OTRZYMYWANE, CO DO ZASADY, WYŁĄCZNIE FAKTURY USTRUKTURYZOWANE. W PRAKTYCE MOGĄ JEDNAK WYSTĄPIĆ SYTUACJE, GDY SPRZEDAWCA, POMIMO OBOWIĄZKU WYSTAWIENIA FAKTURY USTRUKTURYZOWANEJ PRZY UŻYCIU KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR UDOKUMENTUJE SPRZEDAŻ FAKTURĄ TRADYCYJNĄ, T.J. W POSTACI PAPIEROWEJ LUB FAKTURĄ ELEKTRONICZNĄ (NP. PDF). CZY ZATEM NABYWCA TOWARU LUB USŁUGI MOŻE ODLICZYĆ PODATEK NALICZONY WYNIKAJĄCY Z OTRZYMANEJ FAKTURY PAPIEROWEJ LUB ELEKTRONICZNEJ, POMIMO ŻE SPRZEDAWCA MIAŁ OBOWIĄZEK WYSTAWIENIA FAKTURY USTRUKTURYZOWANEJ PRZY UŻYCIU KRAJOWEGO SYSTEMU E-FAKTUR? PROBLEM TEN DOTYCZY TAKŻE LEKARZY WETERYNARII I SPÓŁEK WETERYNARYJNYCH POSIADAJĄCYCH STATUS PODATNIKA VAT CZYNNEGO.

**Marcin Szymankiewicz**

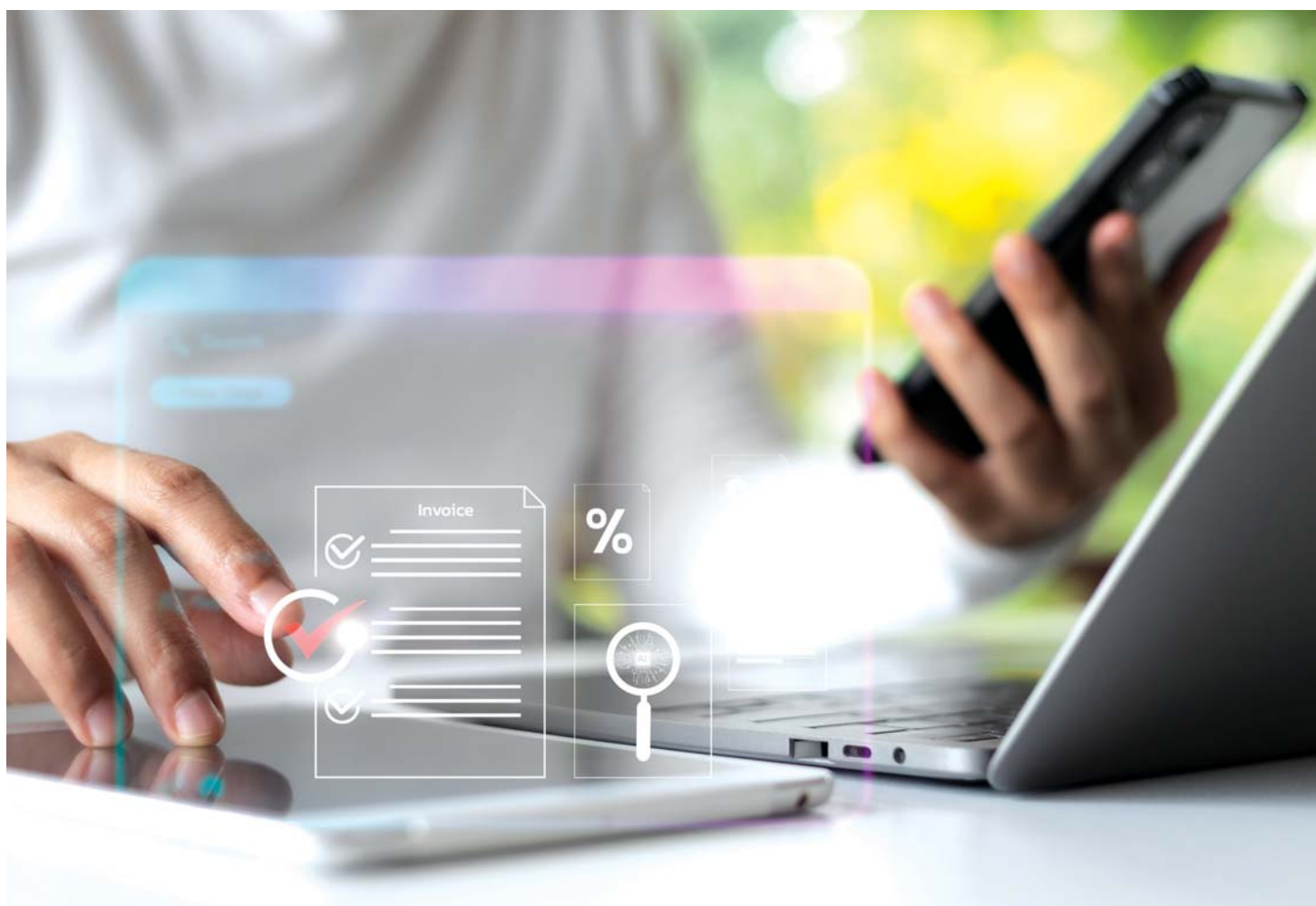
*Doradca podatkowy*

## **Prawo do odliczenia podatku naliczonego**

Zgodnie z regułą ogólną zawartą w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy o VAT, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (...).

Dla realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego niezbędne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami towarów i usług, a prowadzoną działalnością opodatkowaną. Przy czym związek dokonywanych zakupów z działalnością podatnika może mieć charakter bezpośredni lub pośredni. Zasada ta wyklucza możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę

podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku VAT oraz niepodlegających temu podatkowi. W praktyce towary i usługi nabywane na potrzeby pracowników będą zazwyczaj wykazywać pośredni związek z prowadzoną działalnością



opodatkowaną, oczywiście pod warunkiem, że firma taką działalność prowadzi i można z nią powiązać pracę danego pracownika.

Usługi weterynaryjne stanowią czynności opodatkowane podatkiem VAT. Zatem towary i usługi nabyte na potrzeby świadczenia usług weterynaryjnych dają prawo do odliczenia podatku naliczonego.

**Uwaga:** Podkreślić należy, że ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT oraz niezastąpienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

**Ważne:** Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni (...) (zob. art. 88 ust. 4 ustawy o VAT).

#### **Faktura jako dokument generujący podatek naliczony**

Faktura jest jednym z podstawnych dokumentów generujących podatek naliczony. Regulacje szczególne zawarte w art. 86 ust. 2a i nast., ust. 7b, art. 86a, art. 90 – art. 91 ustawy o VAT w niniejszej publikacji pominiemy. Natomiast należy wskazać, że stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT, kwotę podatku naliczonego stanowi 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.

Należy wyjaśnić, że stosownie do reguły zawartej w art. 106b ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż (...) dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem (zob. zob. więcej art. 106b ustawy o VAT).

Należy wyjaśnić, że od 1 lutego 2026 r. faktura ustrukturyzowana stała się, co do zasady, obowiązkowa.

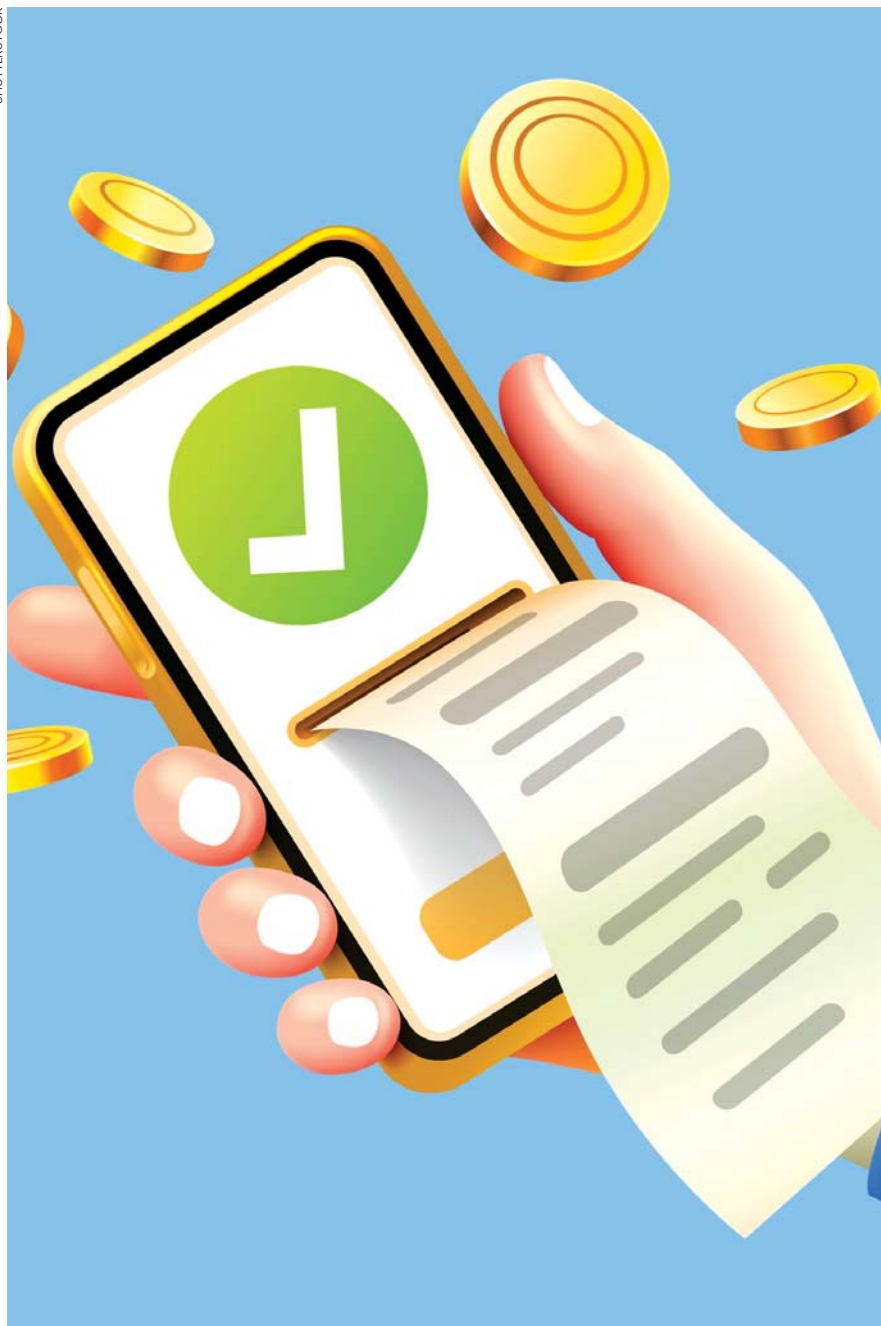
Przez fakturę rozumie się dokument w postaci papierowej lub w postaci elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie (zob. art. 2 pkt 31 ustawy o VAT).

Przez fakturę elektroniczną rozumie się fakturę w postaci elektronicznej wystawioną i otrzymaną w dowolnym formacie elektronicznym (zob. art. 2 pkt 32 ustawy o VAT).

Przez fakturę ustrukturyzowaną rozumie się fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie (zob. art. 2 pkt 32a ustawy o VAT).

**Ważne:** Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do Krajowego Systemu e-Faktur (art. 106na ust. 1 ustawy o VAT).

**Ważne:** 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). W przypadku udostępnienia faktury ustrukturyzowanej nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT (np. firma zagraniczna, konsument, rolnik ryczałtowy, którego identyfikatorem podatkowym jest PESEL), w sposób inny niż przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, za datę otrzymania tej faktury uznaje się datę jej faktycznego otrzymania przez tego nabywcę (zob. art. 106na ust. 4 ustawy o VAT).

### **Przepisy przejściowe odraczające obowiązek wystawiania faktury ustrukturyzowanych**

W okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 marca 2026 r. podatnicy obo-

wiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej, jeżeli łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku u tych podatników nie przekroczyła w 2024 r. kwoty 200 000 000 zł (art. 145l ustawy o VAT).

W okresie od dnia 1 kwietnia 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej, jeżeli łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku u tych podatników udokumentowana tymi fakturami wystawionymi w danym miesiącu jest mniejsza lub równa 10 000 zł (art. 145m ust. 1 ustawy o VAT). Podat-

nik (...) traci prawo do wystawiania faktur elektronicznych oraz faktur w postaci papierowej począwszy od faktury, którą przekroczono w/w wartość (zob. art. 145m ust. 2 ustawy o VAT).

Ponadto, w myśl art. 145n ust. 1 ustawy o VAT, w okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą wystawiać:

- 1) faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej przy zastosowaniu kas rejestrujących;
- 2) paragony fiskalne uznane za faktury wystawione zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT (tj. tzw. faktury uproszczone).

Stosownie do art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych przy użyciu KSeF nie dotyczy przypadków określonych w art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT.

Z kolei, 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 (zob. art. 106gb ust. 1, ust. 2 i ust. 8 ustawy o VAT). Zatem, co do zasady, faktura ustrukturyzowana jest otrzymywana przez nabywcę przy użyciu KSeF; wyjątki od tej zasady zawarte w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, jako nie mające istotnego znaczenia dla analizowanego problemu, zostaną pominięte.

### **Odliczenie z faktury papierowej lub elektronicznej pomimo obowiązku wystawienia przez sprzedawcę faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF**

Istota problemu w analizowanej sprawie sprowadza się do ustalenia, czy zatem nabywca towaru lub usługi (np. lekarz weterynarii lub spółka weterynaryjna) może odliczyć podatek naliczony wynikający z otrzymanej faktury papierowej lub elektronicznej, pomimo że sprzedawca miał obowiązek wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF.

Na wstępie należy zaznaczyć, że w okresie od 1 lutego do 31 grudnia 2026 r.

w przypadkach określonych w art. 1451 – art. 145n ustawy o VAT nadal mogą być wystawione faktury, także faktury wystawione przez podatników VAT czynnych i generujące podatek naliczony. W ich przypadku nie można mówić, że są one wystawione w formie papierowej lub elektronicznej z naruszeniem obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF.

Natomiast w publikacji skupimy się na problemie, w którym to sprzedawca, pomimo obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF, wystawił fakturę papierową lub fakturę elektroniczną (np. PDF). Czy zatem w takiej sytuacji nabywca, np. lekarza weterynarii/spółka weterynaryjna ma prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z takiej faktury na zasadach ogólnych.

Jak zostało już wskazane, ustawodawca zapewnił podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT oraz niezastnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT.

Należy tutaj wskazać, że stosownie do art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- 1) sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi:
  - a) wystawionymi przez podmiot nieistniejący,
  - b) (uchylona);
- 2) transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
- 3) (uchylony);
- 4) wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne:
  - a) stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
  - b) podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
  - c) potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
- 5) faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;

6) (uchylony);

7) wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

**Uwaga:** Przepis art. 88 ust. 3a ustawy o VAT stosuje się odpowiednio do duplikatów faktur oraz kolejnych egzemplarzy faktur (art. 88 ust. 3b ustawy o VAT).

W kształtującej się praktyce orzeczniczej organy podatkowe przyjmują, że analiza art. 88 ustawy o VAT prowadzi do wniosku, że w dyspozycji tego przepisu, jako przesłanki wyłączającej prawo nabywcy (podatnika) do odliczenia podatku naliczonego, nie ujęto przypadku, gdy podatek naliczony wynika z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług, które zostały wystawione wbrew obowiązku, bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur. W konsekwencji organy podatkowe przyjmują, że nabywcy (zarejestrowanemu jako podatnik VAT czynny) przysługiwało – na zasadach ogólnych – prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego wynikającego z Faktur Zakupowych dokumentujących nabycie towarów i usług wystawionych wbrew obowiązku bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, wykorzystywanych przez Spółkę do czynności opodatkowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 grudnia 2025 r., 0114-KDIP4-3.4012.600.2025.1.APR; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 października 2025 r., 0114-KDIP1-3.4012.739.2025.1.AMA; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 października 2025 r., 0114-KDIP1-3.4012.739.2025.1.AMA; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5 stycznia 2026 r., 0114-KDIP1-3.4012.853.2025.1.LM; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 stycznia 2026 r., 0114-KDIP1-3.4012.859.2025.2.JG.

Jak wskazał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 2 stycznia 2026 r., 0114-KDIP1-3.4012.858.2025.2.JG „(...) Spółce (czynnemu podatnikowi podatku VAT) będzie przysługiwało – na podstawie art. 86 ust. 1 bądź art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy – prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego wynika-

jącego z Faktur Zakupowych dokumentujących nabycie towarów i usług wystawionych wbrew obowiązku bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, wykorzystywanych przez Spółkę do czynności opodatkowanych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Wystawienie Faktur Zakupowych wbrew obowiązku bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur, nie pozbawia Państwa prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż nie stanowi to negatywnej przesłanki, uniemożliwiającej odliczenie tego podatku, wymienionej w art. 88 ustawy. (...) Ponadto prawo do odliczenia przysługuje również, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, jeżeli kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami. Prawidłowe wystawienie faktury papierowej, elektronicznej czy ustrukturyzowanej pod kątem formalnym i materialnym, stanowi spełnienie jednej z przesłanek do skorzystania z prawa do odliczenia. Jej wystawienie bez użycia Krajowego Systemu e-Faktur nie powoduje jednak tego, że wadliwie wystawiony dokument nie stanowi dowodu istnienia prawa do odliczenia podatku naliczonego. (...).”

Podsumowując, lekarz weterynarii (posiadający status zarejestrowanego podatnika VAT czynnego), na zasadach ogólnych, może dokonać odliczenia podatku naliczonego wynikającego z otrzymanych faktur wystawionych w postaci papierowej lub faktury elektronicznej (np. PDF), pomimo obowiązku wystawienia przez sprzedawcę faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF.

**Uwaga:** Oddzielną kwestią jest wystawienie i otrzymanie faktury w tzw. trybie off-line (zob. tj. faktur, o których mowa w art. 106nda ust. 1, art. 106nf ust. 1 i art. 106nh ust. 1 ustawy o VAT). Niniejsza publikacja nie odnosi się do tych faktur.

#### Podstawa prawna

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 20225 r., poz. 775 ze zm.). ●

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