

CZY LEKARZ WETERYNARII ZWOLNIONY PODMIOTOWO Z VAT MOŻE WYSTAWIAĆ RACHUNKI ZAMIAST FAKTURY USTRUKTURYZOWANEJ?

68

LEKARZE WETERYNARII ZWOLNIENI PODMIOTOWO Z PODATKU VAT POWINNI NA RZECZ INNYCH PODATNIKÓW WYSTAWIAĆ FAKTURY USTRUKTURYZOWANE A NIE RACHUNKI.

Marcin Szymankiewicz

Doradca podatkowy

W interesującym nas zakresie należy wskazać, że stosownie do art. 106b ust. 1 pkt 1 i pkt 4 ustawy o VAT, podatnik (np. lekarz weterynarii) jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

Pkt 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 ustawy o VAT (tj. m.in. tzw. eksport usług), dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

(...)

Pkt 4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy:

- a) wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- b) czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT (tj. m.in. usług najmu lub dzierżawy, dostawy/refaktury mediów),
- c) dostaw towarów, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 1b ustawy o VAT.

Podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, jeżeli całość lub część zapłaty, o której mowa w tym przepisie, otrzymał w tym samym miesiącu, w którym dokonał czynności, na poczet których otrzymał całość lub część tej zapłaty (art. 106b ust. 1a ustawy o VAT).

Uwaga: Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadcze-

nie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (zob. art. 2 pkt 22 ustawy o VAT).

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).

W praktyce od lutego 2026 r., pomimo że formalnie nie są wprowadzone do po-



rzędu prawnego takie pojęcia, można jeszcze mówić o tzw. fakturach off-line: faktura offline²⁴, faktura awaryjna oraz faktura off-line – niedostępność KSeF (zob. art. 106nda – art. 106nha ustawy o VAT).

Stosownie do obowiązującego od 1 lutego 2026 r. przepisu art. 106ga ustawy o VAT, podatnicy są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur.

Uwaga: Od 1 kwietnia 2026 r. obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych ma w zasadzie charakter powszechny, z wyjątkiem najmniejszych podatników i faktur „emitowanych” przez kasy fiskalne (zob. art. 145l – art. 145n ustawy o VAT). Zaznaczyć natomiast należy, że na obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie ma znaczenia okoliczność, czy sprzedawca posiada status podatnika VAT czynnego, czy korzysta ze zwolnienia z VAT, w tym zwolnienia podmiotowego. 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 po-

staci 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; przy czym podatnik traci prawo do wystawiania faktur elektronicznych oraz faktur w postaci papierowej począwszy od faktury, którą przekroczono tę wartość 10 000 zł.

Od zasady, że podatnicy są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu KSeF ustawodawca przewidział w art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT kilka wyjątków (m.in. osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej).

Wśród tych wyjątków nie ma jednak wymienionych nabywców będących podatnikami VAT (i występującymi w takim charakterze). Zatem jeżeli nabywcą jest inny podatnik VAT (np. przedsiębiorca, spółka, gmina, powiat, rolnik) zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, to obligatoryjnie powinna być przez lekarza weterynarii wystawiona faktura ustrukturyzowana. Faktura ustrukturyzowana powinna być również wystawiona dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości

prawnej niebędących podatnikami VAT, nawet jeżeli podmioty te są zwolnione z podatku VAT lub niezarejestrowane dla celów podatku VAT (np. fundacji, stowarzyszeń).

Podkreślenia wymaga, że sprzedaż dokonywana na rzecz w/w podmiotów nie powinna być ewidencjonowana na kasie fiskalnej (zob. art. 111 ust. 1 ustawy o VAT).

Rolnicy ryczałtowi

Również dla rolników ryczałtowych powinny być wystawiane faktury ustrukturyzowane. W przypadku rolników ryczałtowych należy mieć na uwadze, że sprzedaż na ich rzecz powinna być ewidencjonowana na kasie rejestrującej.

Stosownie do art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w Podręczniku KSeF 2.0 (...) W przypadku rolników ryczałtowych, których

identyfikatorem podatkowym jest NIP, tak jak w przypadku innych podatników faktury z tym identyfikatorem wystawiane są wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera identyfikator podatkowy NIP nabywcy. W przypadku rolnika ryczałtowego, którego identyfikatorem podatkowym jest PESEL, faktura będzie wystawiana na podstawie paragonu, który nie zawiera identyfikatora podatkowego NIP nabywcy lub na żądanie tego rolnika. W tym przypadku faktura nie będzie zawierała numeru identyfikującego nabywcę. W przypadku sprzedaży na rzecz rolnika ryczałtowego, obowiązującą będą ogólne zasady wystawiania faktur za pośrednictwem KSeF. Oznacza to, że niezależnie czy faktura jest wystawiona na rzecz rolnika ryczałtowego, który posługuje się identyfikatorem podatkowym NIP czy identyfikatorem PESEL – powinna być wystawiona w KSeF. (...).

Obowiązek przekazania faktury poprzez KSeF

Od obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej należy odróżnić obowiązek przekazania jej poprzez KSeF.

Zasadą jest, że 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 ustawy o VAT). Co ważne w tym przypadku ustawodawca nie przewidział żadnych przepisów przejściowych, a zatem także najmniejsi podatnicy są zobowiązani odbierać takie faktury z KSeF już od 1 lutego 2026 r.

Jednak i w tym przypadku ustawodawca przewidział kilka wyjątków zawartych w art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT. Ograniczmy się tutaj do wskazania, że w przypadku gdy m.in.:

- nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
- nabywcą jest podmiot krajowy, który nie posługuje się numerem, za pomocą którego jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, ani numerem identyfikacji podatkowej (np. rolnik ryczałtowy posługujący się numerem PESEL, osoba prowadząca tzw. działalność nierejestrowaną nieposiadająca nr NIP),

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

Zatem przekazanie faktury ustrukturyzowanej tzw. krajowemu podmiotowi z NIP (np. firmie, gminie, fundacji, rolnikowi VAT czynnemu, rolnikowi ryczałtowemu z NIP) powinno odbyć się za pomocą KSeF. Oznacza to, że taki nabywca samodzielnie powinien „pobrać” fakturę KSeF.

Natomiast przekazanie faktury ustrukturyzowanej m.in. firmom zagranicznym, rolnikom ryczałtowym z PESEL lub osobom fizycznym jest dokonywane poprzez sposób uzgodniony z odbiorcą (tj. poprzez KSeF) albo poza KSeF (papierowo lub mailowo). Dotyczy to również faktur ustrukturyzowanych wystawionych do paragonów i e-paragonów.

Jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w Podręczniku KSeF 2.0 (...) Jeśli chodzi o otrzymanie faktury przez rolnika ryczałtowego, który nie posługuje się identyfikatorem podatkowym NIP, to zasady postępowania w tym zakresie wskazuje art. 106gb ust. 4 pkt 5 ustawy. Wynikają one z faktu, że skoro nabywca nie posiada identyfikatora podatkowego NIP, to nie otrzyma w KSeF danej faktury zakupowej. Powołany przepis stanowi jednak, że w tym przypadku, faktura ustrukturyzowana jest udostępniana nabywcy w sposób z nim uzgodniony. Jeśli więc nabywcą jest rolnik ryczałtowy posiadający wyłącznie identyfikator PESEL, fakturę będzie można mu wydać np. papierowo lub wysłać jako plik pdf. Istotne jest jednak, aby taka faktura była oznaczona kodem QR/linkiem, gdyż umożliwi to nabywcy weryfikację tej faktury w KSeF. Jeśli rolnik ryczałtowy zdecyduje się jednak na otrzymywanie faktury przy użyciu KSeF, podatnik będzie zobowiązany, zgodnie z art. 106gb ust. 6 ustawy przekazać rolnikowi ryczałtowemu kod QR/link do faktury wraz z danymi umożliwiającymi zidentyfikowanie tej faktury w KSeF. Wtedy rolnik ryczałtowy będzie mógł pobrać tę fakturę z KSeF bez konieczności uwierzytelnienia się w systemie. (...).

Brak obowiązku wystawiania faktur dokumentujących sprzedaż zwolnioną z podatku

Należy jednak wskazać, że lekarz weterynarii korzystający ze zwolnienia podmiotowego z podatku VAT nie musi obowiązkowo sprzedawać dokonywanej

na rzecz innego podatnika (np. rolnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny) dokumentować fakturą. Obowiązek wystawienia faktury na rzecz takiego nabywcy powstaje dopiero w sytuacji, gdyż zgłosi on takie żądanie.

Jak bowiem wynika z art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9, art. 113a ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

Z tym, że stosownie do art. 106 ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT, na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą sprzedaż zwolnioną, o której mowa w art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118 ustawy o VAT (dot. zwolnienia rolnika ryczałtowego z obowiązku wystawiania faktur dokumentujących dostawy produktów rolnych lub świadczenia usług rolniczych) – jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

Zatem, sprzedaż zwolniona z podatku VAT, w tym także w ramach tzw. zwolnienia podmiotowego (zob. art. 113 ustawy o VAT) dokonywana na rzecz innych podatników nie musi być obowiązkowo dokumentowana fakturą. Należy jednak podkreślić, że taki nabywca w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dokonano sprzedaży lub otrzymano zaliczkę, może żądać wystawienia faktury i sprzedawca musi ją wystawić. Co do zasady, od kwietnia 2026 r., powinna to być, także u większości lekarzy weterynarii, faktura ustrukturyzowana.

Czy zamiast faktury (faktury ustrukturyzowanej) lekarz weterynarii zwolniony z VAT może wystawić rachunek

Zasady wystawiania rachunków określa Ordynacja podatkowa.

Jeżeli z odrębnych przepisów nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi (art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej).

Zatem obowiązek wystawienia rachunku ma zastosowanie do podatników, jednakże w ograniczonym zakresie, tj.

w przypadkach, gdy z ustawy nie wynika obowiązek wystawienia faktury.

Obowiązek wystawienia rachunku – w myśl art. 87 § 2 Ordynacji podatkowej – nie dotyczy:

1) rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;

2) podatników korzystających z procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a, 7 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Podatnicy wymienieni w art. 87 § 1 Ordynacji podatkowej, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia żądania (art. 87 § 3 Ordynacji podatkowej).

Podatnik nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 87 § 4 Ordynacji podatkowej).

Ważne: jak wyjaśniło Ministerstwo Finansów w Podręczniku KSeF 2.0 (cz. II) (...) Do KSeF nie będą przesyłane rachunki w rozumieniu art. 87 ustawy OP, faktury pro forma, noty obciążeniowe, noty uznaniowe, faktury wewnętrzne, dowody wewnętrzne i załączniki w formie nieustrukturyzowanej. (...)

W kształtującej się praktyce orzeczniczej dot. KSeF, pierwotnie Ministerstwo Finansów i organy podatkowe dopuściło możliwość udokumentowania sprzedaży zwolnionej na rzecz innego podatnika poprzez wystawienie rachunku, o ile klient nie zażąda faktury (por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27 października 2025 r., 0112-KDIL1-3.4012.657.2025.2.MR; należy nadmienić, że interpretacja ta została zmieniona).

Jednak w ostatnim czasie organy podatkowe zmieniają podejście w tym zakresie. Organ podatkowe podnoszą

w tym podejściu, że faktura VAT i rachunek są różnymi dokumentami, o czym świadczy choćby fakt ich uregulowania w różnych aktach prawnych. Zbieg obowiązków przedsiębiorcy do wystawienia faktury i rachunku ma zawsze charakter pozorny. Z kolei, na gruncie podatku VAT pierwszeństwo ma obowiązek wystawienia faktury. Podmiotami zobowiązanymi do fakturowania są podatnicy, którzy wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT. W ustawie o VAT przewidziano pewne wyjątki, gdy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. Dotyczy to m.in. dokumentowania sprzedaży zwolnionej od podatku. W takim przypadku tzw. podatnik zwolniony nie musi wystawić faktury, chyba że nabywca tego zażąda. Wystawienie faktury na żądanie nabywcy jest wymagane, jeśli żądanie to zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę. A contrario, jeżeli żądanie zostało zgłoszone po terminie, wtedy podatnik nie ma obowiązku wystawienia faktury. W takim przypadku, na podstawie ustawy o VAT, nie ma obowiązku udokumentowania takiej transakcji. Obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych dotyczy nie tylko podatników VAT czynnych, ale również podatników zwolnionych podmiotowo z podatku VAT. A skoro będą to faktury wystawiane na rzecz innego podatnika, to powinny to być faktury ustrukturyzowane (zob. zmiana interpretacji indywidualnej Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z 5 marca 2026 r., DOP7.8101.6.2026.HEMD).

Zatem, należy uznać, że jeżeli lekarz weterynarii zwolniony podmiotowo z podatku VAT zdecyduje się wystawić dla nabywcy będącego podatnikiem VAT dokument potwierdzający tę sprzedaż, czy to na żądanie nabywcy zgłoszone we wskazanym powyżej terminie 3 miesięcy, czy z własnej inicjatywy, to powinna być to zawsze faktura, a nie rachunek. Skoro będzie to faktura, to powinna być to, co do zasady, faktura ustrukturyzowana.

Faktury wystawiane do paragonów fiskalnych i emitowane przez kasy fiskalne

W przypadku sprzedaży zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej potwierdzonej paragonem fiskalnym fakturę na rzecz podatnika podatku lub podatku od wartości dodanej wystawia się wyłącznie, jeżeli paragon potwierdzający dokonanie tej sprzedaży zawiera numer,

za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej; wyjątkiem są tu usługi taksówek osobowych, z wyłączeniem wynajmu samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.11.0) (zob. art. 106b ust. 5 – ust. 7 ustawy o VAT).

Uwaga: Paragon z NIP nabywcy do kwoty 450 zł brutto – w okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. – są uznawane za faktury wystawione zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3 ustawy o VAT, tj. tzw. faktury uproszczone (zob. art. 145n ust. 1 pkt 2, ust. 3 ustawy o VAT). W tym przypadku nie wystawia się już „zwykłej” faktury (papierowej, elektronicznej, ustrukturyzowanej lub off-line).

Uwaga: W okresie od dnia 1 lutego 2026 r. do dnia 31 grudnia 2026 r. podatnicy obowiązani do wystawiania faktur ustrukturyzowanych mogą wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej przy zastosowaniu kas rejestrujących (zob. art. 145n ust. 1 ustawy o VAT). Do tych faktur nie stosuje się przepisu art. 106h ust. 1 ustawy o VAT regulującego obowiązek odebrania paragonu fiskalnego od nabywcy (zob. art. 145n ust. 3 ustawy o VAT).

Jeżeli lekarz weterynarii (zwolniony podmiotowo z VAT) wystawiłby na rzecz innego podatnika fakturę emitowaną przez kasę fiskalną to do końca 2026 r. nie będzie ona miała postaci faktury ustrukturyzowanej, lecz faktury tradycyjnej. Od 1 stycznia 2027 r. taka możliwość przestanie istnieć.

Faktury dla klientów indywidualnych

Na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej alternatywnie mogą być wystawiane:

- faktury papierowe lub elektroniczne (np. pdf),
- faktury ustrukturyzowane (z tym, że mogą być one przekazywane takim nabywcom w sposób uzgodniony, tj. w KSEF, albo poza KSEF, tj. papierowo lub mailowo) (zob. art. 106ga i art. 106gb ustawy o VAT).

Podstawa prawna

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 r., poz. 775 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.). ●

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