INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PGP PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

miesięcznik

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

PODATKI · RACHUNKOWOŚĆ · PRAWO · KADRY I PŁACE

sierpień 2026 **8**/1002

GORĄCE TEMATY DLA BIUR RACHUNKOWYCH

- Jak rozliczać zagraniczne transakcje w KSeF
- Jak korygować faktury zgodnie z nowym stanowiskiem MF
- Co oznaczają nowe uprawnienia PIP
- Jak rozliczać zbiegi tytułów do ubezpieczeń
- Jakie świadczenia przysługują po rozwiązaniu umowy o pracę

48 praktycznych przykładów, tabel, i schematów

Indeks 331783
ISSN 1234-5695

eprasa.pl 282347745a

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

102 PRAKTYCZNE INSTRUKCJE I PROCEDURY DLA KSIĘGOWYCH



Książka z serwisem online bazuje na zestawie 102 praktycznych instrukcji objaśniających wybrane procedury podatkowe, księgowe, kadrowe oraz z dziedziny prawa cywilnego i gospodarczego.

KORZYŚCI:

- powiązane z instrukcjami **kalkulatory, formularze, wskaźniki, materiały wideo i akty prawne**
- **narzędzia** pozwalają w pełni skorzystać z procedur lub schematów postępowania
- **funkcjonalna wyszukiwarka** ułatwia wyszukanie odpowiedniej instrukcji i materiałów dodatkowych
- **wideoporady** pozwalają na pogłębienie wiedzy na temat wyjaśniony w instrukcji

Szczegóły na **sklep.infor.pl**

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

Wirtualna Drukarnia.pl 2823477458

GORĄCE TEMATY DLA BIUR RACHUNKOWYCH

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

eprasa.pl 282347745a

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Grzegorz Błażejczyk

Zespół redakcyjny:
Wioletta Chaczykowska – redaktor naczelna
Agnieszka Łobik-Przejsz – korekta
Jarosław Miller – redaktor graficzny

Publikację polecają eksperci

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2026

INFOR PL S.A.
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-066 Warszawa, ul. Burakowska 14
tel. 22 761 30 30, e-mail: bok@infor.pl
Infolinia: 801 626 666
Księgarnia internetowa: www.sklep.infor.pl
Profesjonalne księgarnie stacjonarne w kraju oraz księgarnie internetowe.

Druk: Kolor-Art

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

eprasa.pl 282347745a

Spis treści

1. Fakturowanie sprzedaży na rzecz podmiotów zagranicznych i przez podmioty zagraniczne w KSeF ... 7
   - 1.1. Kiedy podmioty zagraniczne wystawiają faktury w KSeF ... 7
     - 1.1.1. Kiedy podmiot zagraniczny ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności i wystawia faktury w KSeF ... 9
   - 1.2. Jak wystawiamy faktury podmiotom zagranicznym ... 11
     - 1.2.1. Jak ustalić, czy podatnik zagraniczny, któremu wystawiamy fakturę, ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności ... 11
     - 1.2.2. Jakie dane powinna zawierać faktura wystawiona w KSeF dokumentująca dostawy towarów ... 12
       - 1.2.2.1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów ... 12
       - 1.2.2.2. Eksport towarów ... 13
     - 1.2.3. Jak udostępniać fakturę wystawioną w KSeF ... 13
     - 1.2.4. Jak stworzyć wizualizację faktury ... 13
     - 1.2.5. Jak oznaczyć fakturę kodem QR ... 14
     - 1.2.6. Jak udostępnić fakturę podmiotowi zagranicznemu w KSeF ... 15
   - 1.3. Czy podmiot zagraniczny może dokonywać samofakturowania w imieniu polskich podatników ... 15
     - 1.3.1. Jak wystawiać faktury w imieniu polskiego podatnika, gdy miejsce świadczenia znajduje się w innym państwie członkowskim UE ... 16
     - 1.3.2. Jak nadać uprawnienia do samofakturowania podmiotom zagranicznym ... 17
   - 1.4. Oznaczanie sprzedaży i zakupów zagranicznych w JPK_VAT ... 18
2. Fikcyjne dokumenty księgowe – jak zgłosić fakturę scamową na koncie KSeF ... 19
3. Korekty faktur ustrukturyzowanych oraz faktur offline ... 23
   - 3.1. Obowiązek wystawienia faktury korygującej – zasada ogólna ... 23
   - 3.2. Kiedy podatnik ma obowiązek wystawić fakturę korygującą ... 23
   - 3.3. W jakich sytuacjach podatnik może wystawić korektę faktury obniżającą podstawę opodatkowania VAT ... 24
   - 3.4. Korekta błędu w danych sprzedawcy lub nabywcy ... 26
   - 3.5. Korekta faktury „do zera" z powodu braku realizacji dostawy ... 27
   - 3.6. Wystawianie faktury korygującej z powodu błędów w załączniku ... 28
   - 3.7. Obowiązkowa forma faktury korygującej ... 28
   - 3.8. Cechy charakterystyczne faktury korygującej w FA(3) ... 29
   - 3.9. Prezentowanie „różnic" w fakturach korygujących ... 31
   - 3.10. Procedura korekty w przypadku konieczności wystawienia kilku faktur korygujących do jednej faktury pierwotnej ... 32
   - 3.11. Dopuszczalne metody korygowania wierszy (pozycji) faktury ... 33

eprasa.pl 282347745a

3.12. Zalecenia w przypadku wystawiania korekty faktur zaliczkowych i faktur rozliczających ... 34
3.13. Wystawianie zbiorczej faktury korygującej do faktur wystawionych w KSeF i poza KSeF ... 34
3.14. Wystawianie uproszczonych zbiorczych faktur korygujących ... 35
3.15. Termin wystawienia faktury korygującej ... 36
3.16. Rozliczanie faktur korygujących – zasady ogólne ... 37
3.16.1. Rozliczanie faktur korygujących „in minus" ... 37
3.16.1.1. Rozliczenie faktur korygujących „in minus" w postaci offline24, offline niedostępność KSeF lub awaryjnych ... 38
3.16.1.2. Rozliczenie faktur offline „in minus" dotyczących mediów ... 39
3.16.1.3. Rozliczenie faktur korygujących pomyłki „in minus" w kwocie podatku ... 39
3.16.1.4. Rozliczenie faktur korygujących dotyczących sprzedaży zwolnionej oraz skont ... 40
3.16.1.5. Zasady rozliczania faktur korygujących „in minus" przez nabywcę ... 40
3.16.2. Rozliczanie faktur korygujących „in plus" ... 41
3.16.2.1. Rozliczenie faktur korygujących „in plus" u sprzedawcy ... 41
3.16.2.2. Rozliczenie faktur korygujących „in plus" u nabywcy ... 43
3.17. Jak ustalić datę wystawienia lub otrzymania faktury korygującej w KSeF ... 43
3.18. Postępowanie w przypadku otrzymania faktur korygujących, w których prawo do odliczenia VAT jest wyłączone ... 44
3.19. Faktury korygujące błędy inne niż „kwotowe" i ich wpływ na rozliczenia VAT ... 45
3.20. Faktury korygujące „zerujące" faktury wystawione z niewłaściwym NIP nabywcy – nowe stanowisko MF ... 45
3.20.1. Faktura korygująca „zerująca" – kiedy znajduje zastosowanie ... 45
3.20.2. Termin rozliczenia faktury korygującej „do zera" ... 46
3.20.3. Ewidencjonowanie korekty w JPK_V7 ... 46
3.20.4. Wykazywanie błędnej faktury i faktury korygującej przed złożeniem JPK_V7 ... 47
3.20.5. Błędny NIP na fakturze a ryzyko uznania jej za pustą fakturę ... 48
3.21. Korekta w polu Podmiot3 – zmiana stanowiska Dyrektora KIS ... 49
4. Nowe uprawnienia PIP – co się zmieniło dla pracodawców ... 51
4.1. Nowe uprawnienia Państwowej Inspekcji Pracy ... 52

eprasa.pl 282347745a

4.1.1. Nieprawidłowo zawarta umowa cywilnoprawna a uprawnienia PIP ... 52
4.1.2. Odwołanie od decyzji PIP ... 55
4.1.3. Postępowanie sądowe ... 56
4.1.4. Skutki decyzji PIP ... 58
4.1.5. Przekształcenie umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę przez PIP – procedura krok po kroku ... 59
4.2. Interpretacje indywidualne GIP ... 62
4.3. Zmiany w przeprowadzaniu kontroli przez PIP ... 63
4.3.1. Możliwość przeprowadzania transmisji online i sporządzania odpisów ... 63
4.3.2. Kontrola zdalna ... 64
4.3.3. Przesłuchiwanie w ramach tzw. pomocy prawnej ... 64
4.3.4. Wyniki kontroli w postaci papierowej lub elektronicznej ... 65
4.4. Wymiana danych między PIP, ZUS i KAS ... 65
4.5. Wyższe kary dla pracodawców ... 66
5. Zbiegi tytułów do ubezpieczeń społecznych – sposób postępowania ... 68
5.1. Umowa o pracę i umowa zlecenia (lub pozarolnicza działalność) ... 69
5.2. Umowa zlecenia i pozarolnicza działalność ... 70
5.3. Kilka umów zlecenia ... 72
6. Zasady ustalania stażu pracy u pracodawców prywatnych po zmianach ... 73
6.1. Kolizja okresów zatrudnienia, czyli jak liczyć staż, gdy okresy pracy się nakładają ... 76
6.2. Weryfikacja i przeliczenie stażu pracy krok po kroku ... 76
6.3. Czas na udokumentowanie nowych okresów zatrudnienia ... 76
6.4. Korekta uprawnień pracowniczych ... 77
7. Ustalanie podstawy wynagrodzenia za urlop w przypadku zmiennych składników pensji – stanowiska PIP i MRPiPS ... 77
7.1. Składniki zmienne a podstawa urlopowa ... 78
7.2. Stanowiska GIP i MRPiPS i wnioski wynikające z interpretacji urzędów ... 80
8. Świadczenia przysługujące w związku z rozwiązaniem stosunku pracy ... 82
8.1. Ekwiwalent za urlop wypoczynkowy ... 82
8.1.1. Współczynnik do ekwiwalentu ... 83
8.1.2. Obliczanie ekwiwalentu ... 84
8.2. Odprawy i odszkodowania ... 86
8.2.1. Odprawa emerytalna lub rentowa ... 88
8.2.2. Odprawa z tytułu zwolnienia z przyczyn dotyczących zakładu pracy ... 88
8.2.3. Odprawa pośmiertna ... 88

eprasa.pl 282347745a

8.2.4. Odszkodowanie z tytułu skrócenia wypowiedzenia umowy o pracę na czas nieokreślony ... 89
8.2.5. Odszkodowanie w związku z rozwiązaniem umowy z naruszeniem przepisów prawa pracy ... 89
8.2.6. Odszkodowanie w związku z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia przez pracownika ... 90
8.2.7. Odszkodowanie z tytułu nieuzasadnionego rozwiązania przez pracownika umowy o pracę bez wypowiedzenia ... 90
8.2.8. Odszkodowanie w razie wygaśnięcia umowy z powodu śmierci pracodawcy ... 90
8.2.9. Odszkodowanie w razie niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy ... 91

eprasa.pl 282347745a

1. Fakturowanie sprzedaży na rzecz podmiotów zagranicznych i przez podmioty zagraniczne w KSeF

Faktury na rzecz podmiotów zagranicznych wystawiamy w KSeF, ale doręczamy w sposób uzgodniony z nabywcą. Sposób ich doręczenia może być dowolny. Jeśli udostępniamy fakturę poza KSeF, to powinna ona być specjalnie oznaczona. W publikacji kompleksowo omawiamy zasady fakturowania sprzedaży zagranicznej.

Krajowy System e-Faktur (KSeF) służy do wystawiania dokumentów uznanych za faktury według ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT). Dlatego nie wystawimy za pomocą tego systemu dokumentów wewnętrznych, np. faktur wewnętrznych, które są często sporządzane, aby rozliczyć transakcje zagraniczne, takie jak WNT czy import. Dokumenty te muszą być nadal wystawiane poza systemem.

1.1. Kiedy podmioty zagraniczne wystawiają faktury w KSeF

Wynikający z art. 106ga ust. 1 ustawy o VAT obowiązek wystawiania faktur przy użyciu KSeF nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż przepisami art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT określone są przypadki, których obowiązek ten nie dotyczy.

Tabela 1. Faktury niewystawiane za pomocą KSeF

Lp.	Rodzaje faktur wyłączonych z obowiązkowego KSeF
1	2
1	Faktury wystawiane przez podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju. W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.
2	Faktury wystawiane przez podatnika nieposiadającego 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 dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę. W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.

eprasa.pl 282347745a

1	2
3	Faktury wystawiane przez podatnika korzystającego z procedur szczególnych, tj. procedury: ■ nieunijnej OSS, ■ IOSS, ■ w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób – dokumentujące czynności rozliczane w tych procedurach.
4	Faktury wystawiane na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej (konsumenta). W tym przypadku dopuszczono możliwość wystawiania faktur w KSeF, jeżeli taką decyzję podejmie podatnik.
5	Faktury uproszczone, uznane za takie według rozporządzenia w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Nie ma obowiązku wystawiania faktur w KSeF w przypadku: ■ usług przejazdu autostradą płatną, udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego, wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług oraz przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ usług przewozu osób na dowolną odległość: kolejami normalnotorowymi, taborem samochodowym, statkami pełnomorskimi, środkami transportu żeglugi śródlądowej i przybrzeżnej, promami, samolotami i śmigłowcami, udokumentowanych fakturami w formie biletu jednorazowego, wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług oraz przez podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które są pobierane opłaty trasowe, udokumentowanych fakturami wystawianymi za okresy miesięczne przez Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do Spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (EUROCONTROL) w imieniu Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej, ■ usług finansowych zwolnionych z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 i 37–41 ustawy o VAT, udokumentowanych fakturami lub innymi dowodami wystawianymi przez podatników podatku od towarów i usług uprawnionych do świadczenia tych usług, podmioty działające w imieniu i na rzecz podatnika lub upoważnione przez niego osoby trzecie, ■ dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami wystawianymi przez nabywcę towarów lub usług w ramach samofakturowania, jeżeli nabywca towarów lub usług nie jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą numeru identyfikacji podatkowej (NIP); dopuszczono możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych w przypadku wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, jeżeli nabywca towarów jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż Rzeczpospolita Polska za pomocą numeru VAT UE, ■ dostaw towarów i świadczenia usług udokumentowanych fakturami wystawianymi przez nabywcę towarów lub usług zgodnie z art. 106d ust. 1 ustawy o VAT, jeżeli podatnik, który upoważnił nabywcę towarów lub usług do wystawiania faktur w jego imieniu i na jego rzecz, nie jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą NIP.
6	Faktury wystawiane przez podatnika z innego państwa UE korzystającego w Polsce z procedury SME na podstawie art. 113a ustawy o VAT.

Zatem podatnik zagraniczny, który jest zarejestrowany do VAT w Polsce, a nie ma stałego miejsca prowadzenia działalności, nie jest zobowiązany, lecz uprawniony, do wystawiania i odbierania faktur w KSeF. Polski NIP nie zobowiązuje go do tego. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 27 maja 2025 r. (sygn. 0114-KDIP1-2.4012.153.2025.1.RST).

eprasa.pl 282347745a

WAŻNE! Podatnik zagraniczny zarejestrowany do VAT w Polsce, bez stałego miejsca prowadzenia działalności, nie jest zobowiązany, lecz uprawniony, do wystawiania i odbierania faktur w KSeF. Polski NIP nie zobowiązuje go do tego.

Należy pamiętać, że aby wystawiać faktury w KSeF, należy posiadać polski NIP. Wyjątkiem jest samofakturowanie WDT dokonywane przez zagranicznego podatnika z numerem VAT UE w imieniu polskiego podatnika.

Przykład 1
Litewska firma budowlana nieposiadająca na terytorium Polski siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest mimo to zarejestrowana w Polsce jako czynny podatnik VAT. W kwietniu 2026 r. firma ta wykonała w Polsce usługę budowlaną na rzecz polskiej spółki. Obowiązkiem firmy litewskiej jest udokumentowanie wykonania tej usługi polską fakturą (wystawioną zgodnie z polskimi przepisami), jednak nie musi to być faktura wystawiona przy użyciu KSeF. Dopuszczalne jest udokumentowanie tej usługi przez firmę litewską „zwykłą" fakturą elektroniczną lub fakturą w postaci papierowej.

1.1.1. Kiedy podmiot zagraniczny ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności i wystawia faktury w KSeF

Przepisy krajowe oraz unijne w zakresie VAT nie wprowadzają odrębnej definicji stałego miejsca prowadzenia działalności w związku z fakturowaniem. Dlatego dla potrzeb KSeF należy odpowiednio posiłkować się definicją wprowadzoną w celu ustalania miejsca świadczenia usług oraz w orzecznictwie TSUE.

Definicja stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, dla potrzeb określania miejsca świadczenia usług, została wskazana w rozporządzeniu wykonawczym Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 r. ustanawiającym środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: rozporządzenie 282/2011).

SŁOWNICZEK

Stałe miejsce prowadzenia działalności – to miejsce inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu:

- odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych dla własnych potrzeb tego stałego miejsca,
- prowadzenie działalności gospodarczej (tzw. bierne stałe miejsce prowadzenia działalności) lub
- świadczenie usług, które wykonuje (tzw. czynne stałe miejsce prowadzenia działalności).

eprasa.pl 282347745a

Przy czym, zgodnie z art. 11 ust. 3 rozporządzenia 282/2011, fakt posiadania numeru identyfikacyjnego VAT nie jest wystarczający, by uznać, że podatnik posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Z perspektywy podatnika zagranicznego, w celu potwierdzenia jego obowiązku w zakresie wystawiania faktur ustrukturyzowanych, istotne jest zbadanie wyłącznie jednego przypadku, tj. czy podatnik ten posiada czynne stałe miejsce prowadzenia działalności.

Pojęcie „stałe miejsce prowadzenia działalności" nie jest tożsame z pojęciem „zakład" stosowanym dla celów opodatkowania dochodów. Stwierdzenie istnienia zakładu nie implikuje automatycznie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności i *vice versa*. Również powiązania osobowe lub kapitałowe w relacjach między podatnikami nie powodują powstania stałego miejsce prowadzenia działalności.

Jak podkreśliło Ministerstwo Finansów w wydanych objaśnieniach podatkowych z 28 stycznia 2026 r., oceny przesłanek istnienia stałego miejsce prowadzenia działalności należy każdorazowo dokonywać w kontekście rzeczywistości gospodarczej i handlowej konkretnej sprawy, co stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT.

Według MF stałe miejsce prowadzenia działalności istnieje, jeżeli łącznie spełnione są następujące przesłanki:

1) w miejscu tym znajduje się zaplecze personalne i techniczne usługodawcy,

Stałe miejsce prowadzenia działalności co do zasady nie będzie występować u podmiotu zagranicznego korzystającego z usług pracowników innej spółki, jeżeli ci pracownicy nie podlegają instrukcjom ani kontroli tego podmiotu zagranicznego, podmiot ten nie ma wpływu na ustalanie organizacji ich pracy, pracownicy nie mają prawa zawierania ani negocjowania kontraktów handlowych w sposób wiążący dla tego podmiotu zagranicznego. Wymienione przesłanki nie stanowią zamkniętego katalogu, jak również nie muszą być kumulatywnie spełnione w przedsiębiorstwie.

2) zaplecze to posiada strukturę, która umożliwia świadczenie usług,

Stałe miejsce prowadzenia działalności nie jest placówką wykonującą jedynie działalność o charakterze pomocniczym, taką jak rekrutacja pracowników czy zakup towarów i usług dla celów wykonywania działalności operacyjnej przez zagranicznego przedsiębiorcę, przyjmowanie zleceń, składanie zamówień, wsparcie kontroli (np. jakości).

3) miejsce, w którym znajduje się to zaplecze, charakteryzuje się stałością wystarczającą do świadczenia usług,

W przypadku gdy podmiot zagraniczny wykorzystuje znajdujące się w kraju zaplecze personalne i techniczne innego podmiotu, dla wypełnienia kryterium stałości przy ocenie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej co do zasady konieczne jest:

eprasa.pl 282347745a

- zawarcie umów o świadczeniu usług lub umów najmu dotyczących zaplecza technicznego i personalnego, które nie podlegają rozwiązaniu w krótkim czasie,
- posiadanie przez zagraniczny podmiot kontroli nad zapleczem personalnym i technicznym oraz
- dysponowanie nim w sposób porównywalny do sytuacji, w której zaplecze personalne i techniczne stanowiłoby „własność" zagranicznego podatnika.

1.2. Jak wystawiamy faktury podmiotom zagranicznym

Poza przypadkami wymienionymi przepisami art. 106ga ust. 2 ustawy o VAT (zob. tabela 1) faktury, również na rzecz podmiotów zagranicznych, muszą być wystawiane przy użyciu KSeF, ale nie muszą być dostarczane za pomocą tego systemu.

Należy jednak zauważyć, że w sześciu sytuacjach, określonych przepisami art. 106gb ust. 4 ustawy o VAT, podatnicy są obowiązani udostępniać faktury wystawione przy użyciu KSeF w sposób uzgodniony z nabywcą. Faktury te nie muszą być dostarczone w KSeF. Cztery przypadki dotyczą podmiotów zagranicznych. Będzie tak, gdy:

- miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju lub terytorium państwa trzeciego,
- nabywcą jest podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju,
- 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,
- nabywcą jest podatnik korzystający ze zwolnienia SME, o którym mowa w art. 113a ust. 1 ustawy o VAT.

WAŻNE! Faktury na rzecz podmiotów zagranicznych muszą być wystawiane w KSeF, ale nie muszą być dostarczane za pomocą tego systemu. Sposób udostępnienia podatnik powinien uzgodnić z nabywcą, np. papierowo albo jako plik PDF e-mailem.

1.2.1. Jak ustalić, czy podatnik zagraniczny, któremu wystawiamy fakturę, ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności

Jak potwierdził Minister Finansów w wydanych objaśnieniach podatkowych, polski podatnik nie powinien być obligowany do prowadzenia skomplikowanych analiz w celu ustalenia istnienia stałego miejsce prowadzenia działalności swojego kontrahenta. W tym zakresie należy wymagać obiektywnych i jednoznacznych kryteriów,

eprasa.pl 282347745a

na podstawie których podatnik może stwierdzić, czy nabywca towarów lub usług ma w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności.

Z objaśnień tych wynika, że dla celów wystawiania faktur przykładowe kryteria, które powinien zastosować podatnik w celu ustalenia istnienia stałego miejsce prowadzenia działalności nabywcy towaru lub usługi oraz ewentualnego uczestnictwa tego stałego miejsca prowadzenia działalności w nabyciu towarów lub usług, mogą być następujące:

- w razie braku informacji pozwalających przeprowadzić analizę, czy nabywca (zagraniczny podatnik) posiada stałe miejsce prowadzenia działalności na terytorium Polski, podatnik może przyjąć, że taki nabywca nie posiada stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski. W takim przypadku powinien udostępnić nabywcy z siedzibą poza Polską fakturę ustrukturyzowaną w sposób z nim uzgodniony, np. w formie papierowej;
- jeżeli nabywca (zagraniczny podatnik) złoży podatnikowi oświadczenie w zakresie posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium Polski i ewentualnego uczestnictwa tego stałego miejsca prowadzenia działalności w nabyciu towaru lub usługi, podatnik powinien przyjąć stan zgodny ze złożonym oświadczeniem;
- jeżeli nabywca podaje dla celów transakcji NIP, pod którym jest zidentyfikowany w Polsce, i nie złoży podatnikowi oświadczenia o braku stałego miejsca prowadzenia działalności lub o braku uczestnictwa stałego miejsca prowadzenia działalności w nabyciu towarów lub usług, podatnik może założyć, że nabywca posiada w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności i to miejsce uczestniczy w nabyciu świadczonych usług lub towarów. W takim przypadku podatnik nie ma obowiązku udostępniania nabywcy z siedzibą poza Polską faktury ustrukturyzowanej w uzgodniony z nim sposób.

1.2.2. Jakie dane powinna zawierać faktura wystawiona w KSeF dokumentująca dostawy towarów

Dane, jakie powinna zawierać faktura ustrukturyzowana wystawiona dla podmiotu zagranicznego, określa obowiązująca struktura FA(3), i zależy to od tego, co dokumentuje.

1.2.2.1. Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów

Faktura dokumentująca wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, wystawiona w KSeF, powinna zawierać:

- w danych sprzedawcy (Podmiot1) m.in. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (pole NIP), poprzedzony kodem PL (pole PrefiksPodatnika),
- w danych nabywcy (Podmiot2) m.in. numer, za pomocą którego nabywca towaru jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie

eprasa.pl 282347745a

członkowskim (uzupełniamy pole NrVatUE zamiast NIP), oraz dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej, właściwy dla tego państwa członkowskiego (pole KodUE), a także

- w polu P_13_6_2 sumę wartości sprzedaży objętej stawką 0% (WDT),
- w polu P_12 (na poziomie wiersza faktury) wybieramy oznaczenie stawki podatku 0% dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów: „0 WDT".

1.2.2.2. Eksport towarów

Faktura dokumentująca eksport towarów, wystawiona w KSeF, powinna zawierać:

- w danych sprzedawcy (Podmiot1) m.in. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku (pole NIP),
- w danych nabywcy (Podmiot2) m.in. identyfikator podatkowy, za pomocą którego nabywca towaru jest zidentyfikowany w swoim kraju, gdy posiada taki numer i jest on inny niż NIP oraz numer VAT UE (uzupełniamy pole NrID) albo wpisujemy „1" w polu BrakID, gdy nabywca nie posiada takiego numeru, a także
- w polu P_13_6_2 sumę wartości sprzedaży objętej stawką 0% (eksport),
- w polu P_12 (na poziomie wiersza faktury) wybieramy oznaczenie stawki podatku 0% dla eksportu towarów: „0 EX".

1.2.3. Jak udostępniać fakturę wystawioną w KSeF

Fakturę wystawioną w KSeF możemy dostarczyć w dowolny sposób. Ustawodawca nie ingeruje w uzgadniany przez strony sposób udostępniania faktur ustrukturyzowanych. Jak czytamy w wyjaśnieniach MF na temat dostarczania faktur podmiotom zagranicznym:

MF *Przepisy nie wskazują konkretnego sposobu udostępnienia faktury nabywcy. Może to być np. przekazanie faktury w postaci papierowej lub np. wysyłka faktury w postaci pliku pdf (w wiadomości e-mail). Sposób udostępnienia podatnik powinien uzgodnić z nabywcą.*

1.2.4. Jak stworzyć wizualizację faktury

Nie został wprowadzony jeden obowiązujący wzór wizualizacji e-Faktury, w przypadku przekazywania faktury nabywcy w sposób uzgodniony lub w sytuacji posługiwania się fakturą ustrukturyzowaną poza systemem.

Dostawcy aplikacji do wystawiania faktur mogą tworzyć własne wizualizacje, dostosowane do potrzeb swoich klientów.

O sposobie prezentacji poszczególnych danych na wizualizacji decyduje wystawca faktury. MF nie zaleca przesyłania do KSeF pliku XML zawierającego tylko podstawowe dane wymagane przepisami, przy jednoczesnym wskazywaniu wszystkich danych dodatkowych tylko na wizualizacji (np. terminów czy formy płatności, numeru rachunku bankowego czy dodatkowych informacji o przedmiocie transakcji).

eprasa.pl 282347745a

Wizualizacja e-Faktury może zawierać informacje w języku obcym. Możliwe jest wystawienie faktury w języku polskim (tj. plik XML w języku polskim), a następnie jej zwizualizowanie w języku obcym lub np. zastosowanie wizualizacji w dwóch językach równocześnie. Kluczowe jest jednak, aby dane umieszczone na wizualizacji (w języku obcym) pod względem merytorycznym odpowiadały zawartości pliku XML faktury w języku polskim. Nie ma również przeszkód, aby plik XML faktury przesyłany do KSeF zawierał dane przygotowane w języku obcym.

1.2.5. Jak oznaczyć fakturę kodem QR

Posługiwanie się fakturą ustrukturyzowaną poza KSeF wymaga opatrzenia jej kodem QR (z odpowiednim napisem zawierającym numer KSeF faktury), a w przypadku faktur wystawianych w trybie offline i nieprzesłanych jeszcze do KSeF – dwoma kodami QR (z napisami „OFFLINE" i „CERTYFIKAT").

Tabela 2. Jak oznaczyć wizualizację faktury kodami QR, które udostępniane są w KSeF

Rodzaj faktury	Tryb online	Tryb offline24
Faktura została wysłana do KSeF	Sprzedawca wydaje nabywcy fakturę w postaci zwizualizowanej, np. wydruk tej faktury lub plik pdf, opatrzoną kodem QR (z oznaczeniem w postaci numeru KSeF)	Sprzedawca wydaje nabywcy fakturę w postaci zwizualizowanej, np. wydruk tej faktury lub plik pdf, opatrzoną kodem QR (z oznaczeniem w postaci numeru KSeF)
Faktura nie została jeszcze wysłana do KSeF	Sprzedawca może wydać nabywcy najpierw potwierdzenie transakcji (tj. potwierdzenie, że w KSeF będzie wystawiona faktura o danej treści handlowej) z dwoma kodami QR (Sprawdź fakturę w KSeF i Zweryfikuj dostawcę), a następnie wizualizację z kodem QR (z oznaczeniem w postaci numeru KSeF)	Sprzedawca wydaje nabywcy fakturę z dwoma kodami QR (OFFLINE i CERTYFIKAT)

WAŻNE! Posługiwanie się fakturą ustrukturyzowaną poza KSeF wymaga opatrzenia jej kodem QR z numerem KSeF faktury. Faktury wystawiane w trybie offline i nieprzesłane jeszcze do KSeF wymagają dwóch kodów QR z napisami „OFFLINE" i „CERTYFIKAT".

W przypadku gdy faktura jest przesyłana odbiorcy w formacie ustrukturyzowanych danych uniemożliwiających naniesienie tego kodu (linku lub kodu QR) bezpośrednio na fakturę, podatnik może wraz z tą fakturą przesłać odrębny:

eprasa.pl 282347745a

- link/odrębne linki, razem z odpowiednimi oznaczeniami (w zależności od sytuacji: numer KSeF, napis „OFFLINE", napis „CERTYFIKAT"),
- znak graficzny/odrębne znaki graficzne razem z odpowiednimi oznaczeniami (w zależności od sytuacji: numer KSeF, napis „OFFLINE", napis „CERTYFIKAT").

1.2.6. Jak udostępnić fakturę podmiotowi zagranicznemu w KSeF

Nie można wykluczyć sytuacji, gdy podmiot zagraniczny będzie chciał posiadać dostęp do faktury w KSeF. Jeśli ma nadany polski NIP, to nie będzie z tym problemu, gdyż zaloguje się jak każdy inny podatnik, jeżeli tylko posiada odpowiednie narzędzia.

Jeśli nie ma NIP, musimy mu udostępnić kod QR. Po zeskanowaniu kodu QR, przy użyciu smartfona, lub kliknięciu w link, każda osoba ma możliwość szybkiej i uproszczonej weryfikacji zgodności faktury z jej oryginalnymi danymi zawartymi w KSeF. Nie jest w tym przypadku wymagane uwierzytelnienie w systemie. Po zeskanowaniu kodu QR lub kliknięciu w link nastąpi odczyt informacji zawartych w kodzie i zostaną wyświetlone podstawowe dane identyfikujące tę fakturę wraz z informacją, czy dokument znajduje się w KSeF. W przypadku pozytywnej weryfikacji użytkownik zostanie poproszony o wskazanie danych dostępowych faktury. Po wprowadzeniu tych danych możliwe jest pobranie całej faktury.

Dostęp w KSeF do faktury wymaga podania:

- numeru faktury (wartość z pola P_2),
- identyfikatora podatkowego NIP lub innego identyfikatora nabywcy towarów lub usług albo informacji o braku identyfikatora,
- kwoty należności ogółem (wartość z pola P_15).

1.3. Czy podmiot zagraniczny może dokonywać samofakturowania w imieniu polskich podatników

Obowiązujące w Polsce oraz innych państwach członkowskich (a często również w państwach spoza UE) przepisy przewidują możliwość tzw. samofakturowania, tj. wystawiania faktur w imieniu i na rzecz podatnika przez podmiot nabywający towary lub usługi. W Polsce możliwość ta wynika z art. 106d ust. 1 ustawy o VAT.

Z przepisów ustawy o VAT dotyczących obowiązkowego KSeF nie wynika wyłączenie obowiązku wystawiania faktur przy użyciu KSeF, gdy będą one wystawiane w ramach samofakturowania. W konsekwencji również w takich przypadkach faktury należy co do zasady wystawiać przy użyciu KSeF.

Nie dotyczy to jednak podatników zagranicznych. Rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych, zwalnia z obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych w KSeF w ramach samofakturowania, gdy podatnicy nie są

eprasa.pl 282347745a

zidentyfikowani na potrzeby tej czynności za pomocą polskiego NIP. Mogą to robić, gdy będą posiadali unijny numer VAT UE z innego kraju UE i będą samofakturować WDT.

Oceny istnienia obowiązku wystawienia faktury w ramach samofakturowania przy użyciu KSeF trzeba dokonać z punktu widzenia podatnika, w imieniu którego faktury są wystawiane, oraz statusu nabywcy.

W konsekwencji obowiązek wystawiania w ramach samofakturowania faktur przy użyciu KSeF przez nabywającego towary lub usługi:

- istnieje, jeżeli podatnikiem, w którego imieniu wystawiane są faktury, jest podatnik posiadający siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, a nabywca posiada polski NIP; gdy nabywca będzie podatnikiem VAT UE z innego kraju UE bez polskiego NIP, będzie mógł, ale nie musiał, wystawiać faktury w KSeF w ramach samofakturowania z tytułu WDT;
- nie istnieje, jeżeli podatnik, w imieniu którego wystawiane są faktury, nie posiada siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju (ze względu na brzmienie art. 106ga ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT) lub posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę (ze względu na brzmienie art. 106ga ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT).

Przykład 2
Niemiecka firma nieposiadająca na terytorium Polski siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej jest mimo to zarejestrowana w Polsce jako czynny podatnik VAT. W maju 2026 r. firma ta dokonała dostawy wysłanego z Polski towaru na rzecz polskiej spółki wystawiającej faktury w ramach samofakturowania. W tej sytuacji polska firma nie ma obowiązku wystawienia faktury przy użyciu KSeF, tj. dopuszczalne będzie wystawienie tej faktury w „zwykłej" formie elektronicznej lub w formie papierowej.

WAŻNE! Gdy nabywca jest podatnikiem VAT UE z innego kraju UE bez polskiego NIP, może, ale nie musi, wystawiać faktury w KSeF w ramach samofakturowania z tytułu WDT. Samofakturowanie w KSeF nie jest możliwe dla podatników spoza UE.

1.3.1. Jak wystawiać faktury w imieniu polskiego podatnika, gdy miejsce świadczenia znajduje się w innym państwie członkowskim UE

Należy jednak zauważyć, że polskie przepisy o wystawianiu faktur mają zastosowanie tylko w zakresie wynikającym z przepisów art. 106a ustawy o VAT. Według tych regulacji polskie przepisy o wystawianiu faktur mają zastosowanie, jeżeli:

eprasa.pl 282347745a

- miejsce świadczenia dokumentowanej czynności znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego (np. usług, dla których miejsce świadczenia jest ustalane na podstawie art. 28b ustawy o VAT),
- osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i
- faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego usługobiorcę w imieniu i na rzecz polskiego podatnika w ramach tzw. samofakturowania (art. 106a pkt 2 lit. a ustawy o VAT).

Powoduje to, że polskie przepisy o wystawianiu faktur nie mają zastosowania do faktur dokumentujących czynności, których miejsce świadczenia znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego, jeżeli faktury te są wystawiane w ramach samofakturowania.

Oznacza to, że do takich faktur wystawionych przez podmiot z innego kraju UE nie mają również zastosowania przepisy określające obowiązek wystawiania faktur przy użyciu KSeF.

Przykład 3
Polska firma świadczy usługi doradztwa na rzecz hiszpańskiej firmy. Miejsce świadczenia tych usług znajduje się na terytorium Hiszpanii (na podstawie art. 28b ust. 1 ustawy o VAT, który ustanawia zasadę, że miejscem świadczenia usług w przypadku świadczenia usług na rzecz podatnika jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę działalności gospodarczej). Ich świadczenie jest dokumentowane przez hiszpańską firmę w ramach samofakturowania. Do faktur takich nie mają zastosowania polskie przepisy o wystawianiu faktur. Dlatego firma hiszpańska może wystawić fakturę papierową lub zwykłą elektroniczną.

Przykład 4
Polska firma sprzedaje towar na rzecz hiszpańskiej firmy i jest zobowiązana rozliczyć WDT. Miejsce dostawy tych towarów znajduje się w Polsce. Ta transakcja jest dokumentowana przez hiszpańską firmę w ramach samofakturowania. Hiszpańska firma nie musi, ale może jako podatnik VAT UE wystawiać faktury przy użyciu KSeF.

1.3.2. Jak nadać uprawnienia do samofakturowania podmiotom zagranicznym

Nadanie uprawnień do korzystania z KSeF w przypadku faktur wystawianych w ramach samofakturowania, jeśli nabywca wystawiający fakturę nie posługuje się polskim NIP na potrzeby wystawienia tych faktur, a posiada numer VAT UE, wymaga podania tego numeru oraz:

- nazwy nabywcy i jego adresu,
- danych unikalnych powiązanych z certyfikatem kwalifikowanego podpisu elektronicznego podmiotu uprawnionego i wyznaczonych z tego certyfikatu po

eprasa.pl 282347745a

zastosowaniu funkcji skrótu kryptograficznego opartej na algorytmie SHA-256 w przypadku osoby fizycznej posługującej się tym certyfikatem albo

- danych unikalnych powiązanych z certyfikatem kwalifikowanej pieczęci elektronicznej tego nabywcy, obliczanych na podstawie tego certyfikatu i tworzonych przy użyciu funkcji skrótu kryptograficznego opartej na algorytmie SHA-256, gdy nabywca nie jest osobą fizyczną,
- danych unikalnych powiązanych z certyfikatem kwalifikowanej pieczęci elektronicznej podmiotu uprawnionego i wyznaczonych z tego certyfikatu po zastosowaniu funkcji skrótu kryptograficznego opartej na algorytmie SHA-256 oraz nazwy i adresu podmiotu, do którego ten certyfikat należy, w przypadku gdy jest to inny podmiot niż nabywca.

Samofakturowanie w KSeF jest możliwe tylko wtedy, gdy zagraniczny nabywca posiada numer VAT UE nadany w swoim kraju. Nie jest natomiast możliwe w przypadku podatników spoza UE.

Jednocześnie zostało umożliwione uwierzytelnianie się w KSeF za pomocą kwalifikowanych pieczęci elektronicznych niezawierających numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika. Uwierzytelnienie oraz weryfikacja posiadanych uprawnień są możliwe po zgłoszeniu danych unikalnych identyfikujących tę pieczęć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego w zawiadomieniu ZAW-FA.

W części I „Podręcznika KSeF" Ministerstwo Finansów przedstawiło następujący przykład takiego uwierzytelnienia:

MF *Przykład 6. Metody uwierzytelnienia oraz kontekst uwierzytelnienia w przypadku samofakturowania z podmiotem UE*
Podatnik podatku od wartości dodanej (spółka niemiecka – posiadająca numer VAT UE DE271569167) otrzymał od polskiego podatnika (NIP 9999999999) uprawnienie do samofakturowania jako podmiot unijny, na dane unikalne powiązane z certyfikatem kwalifikowanej pieczęci elektronicznej wydanej na terytorium Niemiec, która nie zawiera identyfikatora podatkowego NIP. Spółka niemiecka, uwierzytelniając się w KSeF celem wystawienia faktury w ramach samofakturowania, wskaże kontekst uwierzytelnienia w postaci identyfikatora złożonego 9999999999-DE271569167 oraz użyje zagranicznej pieczęci kwalifikowanej.

1.4. Oznaczanie sprzedaży i zakupów zagranicznych w JPK_VAT

Od rozliczenia za luty 2026 r. podatnicy muszą ewidencjonowane dokumenty oznaczać nowymi kodami. Faktura wystawiona w KSeF musi być dodatkowo oznaczona numerem KSeF, jeśli na dzień złożenia JPK_VAT ma nadany ten numer.

eprasa.pl 282347745a

WAŻNE! Podanie numeru KSeF ma zastosowanie do wszystkich trybów wystawiania faktur (offline24, awaria, niedostępność systemu), jeśli z chwilą złożenia JPK_VAT z deklaracją faktury te zostały przesłane do KSeF i posiadają numer identyfikujący je w tym systemie.

Jeśli faktura zostanie wystawiona w trybie: offline24, awaria, niedostępność systemu, i na dzień złożenia JPK_VAT nie zostanie jej nadany numer KSeF, oznaczamy ją kodem:

- DI – w przypadku faktur wystawionych w trybie offline24 (art. 106nda ustawy o VAT) oraz w trakcie niedostępności systemu (art. 106nh ust. 1 ustawy o VAT); po uzyskaniu numeru korygujemy JPK_VAT;
- OFF – w przypadku faktur wystawionych w trybie awarii, o której mowa w art. 106nf ust. 1 ustawy o VAT; po uzyskaniu numeru nie korygujemy JPK_VAT.

Do faktur wystawionych poza KSeF stosujemy kod BFK.

Gdy podstawą do rozliczenia WNT, importu usług, dostaw, dla których podatnikiem jest nabywca, jest faktura od kontrahenta, stosujemy kod BFK. Gdy rozliczamy VAT bez dokumentów od kontrahenta, wystawiając dokument wewnętrzny, stosujemy kody DI i WEW.

Podsumowując:

1. Podmioty zagraniczne, które nie mają w Polsce siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności, nie muszą wystawiać faktur przy użyciu KSeF. Mają jednak taką możliwość.
2. Faktury na rzecz podmiotów zagranicznych muszą być wystawiane w KSeF, ale nie muszą być dostarczane za pomocą tego systemu.
3. Oceny istnienia obowiązku wystawienia faktury w ramach samofakturowania przy użyciu KSeF trzeba będzie dokonywać z punktu widzenia podatnika, w imieniu którego faktury są wystawiane, i statusu nabywcy.
4. Faktury wystawiane w KSeF i udostępniane poza systemem należy oznaczyć kodem QR, a gdy zostaną udostępnione przed wysłaniem do KSeF – dwoma kodami.

2. Fikcyjne dokumenty księgowe – jak zgłosić fakturę scamową na koncie KSeF

Faktury na konto nabywcy w KSeF przydzielane są po jego numerze NIP. System nie sprawdza, czy jest on poprawny. Dlatego na naszym koncie mogą pojawić się faktury, które nie dokumentują dokonanych przez nas zakupów. Zasadniczo jest to zapewne wynikiem pomyłki, ale nie można wykluczyć celowego działania wystawcy. Takie faktury, nazwane przez Ministerstwo Finansów scamowymi, można zgłaszać temu ministerstwu. Dopóki jednak podatnik nie uwzględni ich w swoich rozliczeniach podatkowych, w szczególności nie odliczy wykazanego na nich VAT, nie poniesie z tego tytułu negatywnych konsekwencji podatkowych.

eprasa.pl 282347745a

W celu zapewnienia przedsiębiorcom możliwości szybkiego zgłaszania faktu otrzymania faktury, w stosunku do której istnieje uzasadnione przypuszczenie, że jest ona np. wynikiem oszustwa – tzw. faktura scamowa – w API KSeF 2.0 został wprowadzony mechanizm pozwalający na automatyczne zgłoszenie takiego nadużycia administracji.

Poniżej krok po kroku przedstawiono sposób zgłoszenia faktury scamowej z poziomu konta w KSeF. Opis obejmuje kolejne etapy postępowania oraz wskazuje, jak prawidłowo przekazać zgłoszenie za pośrednictwem systemu.

Krok 1. Ustal, kto może zgłosić nadużycie

Nadużycie dotyczące faktury może zgłosić osoba lub podmiot, który posiada w KSeF uprawnienia do dostępu do faktur (np. nabywca lub jego pracownik).

Zgłoszenia nadużycia nie może natomiast dokonać sam sprzedawca lub osoba bądź podmiot uprawniony przez tego podatnika.

Krok 2. Ustal, kiedy trzeba zgłosić podejrzaną fakturę

Zgłoszenie nadużycia dotyczącego danej faktury jest możliwością, którą ma podatnik, a nie obowiązkiem – nie wynika z przepisów ustawy o VAT.

Decydując się na takie zgłoszenie, jak informuje MF, należy wziąć pod uwagę kilka przykładowych, obiektywnych przesłanek, których wystąpienie może prowadzić do podejrzenia oszustwa (zob. tabela 3).

Tabela 3. Przykładowe, obiektywne przesłanki, których spełnienie może prowadzić do podejrzenia oszustwa

Lp.	Przykładowe przesłanki uznania faktury za scamową
1	2
1	faktura otrzymana od podmiotu, z którym dany nabywca nigdy nie współpracował i nie współpracuje
2	brak wystąpienia transakcji udokumentowanej fakturą (nabywca w rzeczywistości nie dokonał żadnego nabycia od podatnika, który występuje na fakturze)
3	podatnik podjął próby kontaktu z podmiotem wskazanym na fakturze jako sprzedawca, w celu wyjaśnienia zasadności wystawienia faktury (np. telefonicznie, drogą e-mailową), które zakończyły się niepowodzeniem, co może sugerować, że podmiot wystawiający fakturę nie jest rzetelny
4	nabywca zweryfikował dane sprzedawcy i okazało się, że nie ma go w Wykazie podatników, również informacje na jego temat nie są dostępne w ogólnodostępnych bazach dotyczących prowadzenia działalności (np. w CEIDG, KRS itp.)
5	na fakturze pojawiły się oczywiste błędy językowe (ortograficzne, składniowe itp.), które sugerują, że faktura została wystawiona przez osobę zagraniczną nieznającą zasad języka polskiego lub przy jej wystawieniu skorzystano z programów do automatycznego tłumaczenia treści na język polski

eprasa.pl 282347745a

1	2
6	na fakturze określono bardzo krótki termin płatności, wymuszający szybkie działania ze strony nabywcy (nieuzgodnione z nim wcześniej, niewynikające z żadnej umowy łączącej strony transakcji wskazane na fakturze)
7	na fakturze zawarte są adresy stron internetowych, np. z informacją o nadwyżce lub niedoborze w rozliczeniach, wskazujące na wyjątkowo korzystne oferty/ceny bądź odsyłające do załączników pochodzących z niesprawdzonego źródła

WAŻNE! Jak informuje MF, wystąpienie pojedynczej przesłanki z katalogu przesłanek nie oznacza jeszcze zasadności dokonania zgłoszenia podejrzenia nadużycia dotyczącego danej faktury. Fakt, że na fakturze zidentyfikowano np. błędy językowe, nie przesądza o tym, że nosi ona znamiona oszustwa, ponieważ może być to wynikiem błędu ludzkiego. Dlatego tak ważna jest analiza co najmniej kilku przesłanek. Tylko to pozwoli na obiektywną ocenę całej sytuacji.

Krok 3. Ustal, kiedy nie należy zgłaszać faktur

Jak informuje MF, nie należy zgłaszać do administracji skarbowej faktur:

- potwierdzających rzeczywisty przebieg transakcji, w związku z którymi strony transakcji toczą spór o kwotę, na którą faktura powinna być wystawiona, np. w związku z reklamacją lub nienależytym wykonaniem tej usługi; usługa nie służy do rozwiązywania konfliktów między stronami transakcji;
- w przypadku niezadowolenia z ogólnego poziomu współpracy z danym kontrahentem (poziomu obsługi, negatywnie rozpatrzonej reklamacji);
- gdy ma to na celu jedynie zakłócić pracę konkurencji.

WAŻNE! Celem usługi zgłaszania faktur scamowych jest przeciwdziałanie wystawianiu pustych faktur, transakcjom karuzelowym, wyłudzeniom oraz ochrona uczciwych podatników, którzy potencjalnie mogą otrzymać takie nierzetelne faktury.

Krok 4. Ustal, jak zgłosić fakturę scamową

W API KSeF 2.0 został wprowadzony mechanizm pozwalający na automatyczne zgłoszenie faktury scamowej.

Aby dokonać zgłoszenia, należy:

- zalogować się do Aplikacji Podatnika KSeF 2.0,
- przejść do zakładki „Faktury", a następnie „Lista faktur",

eprasa.pl 282347745a

- wybrać konkretną fakturę i przejść do jej szczegółów,
- skorzystać z opcji „Zgłoszenie nadużycia",
- wskazać powód zgłoszenia oraz uzupełnić uzasadnienie,
- potwierdzić wymagane oświadczenie,
- zatwierdzić zgłoszenie przyciskiem „Zgłoś".

WAŻNE! Istotnym elementem zgłoszenia jest uzasadnienie. Oznacza to, że zgłoszenie nie ma charakteru czysto technicznego, lecz wymaga przynajmniej podstawowej argumentacji ze strony podatnika.

Wypełniając zgłoszenie, należy pamiętać, że:

- jedno zgłoszenie dotyczy jednej faktury; nie jest możliwe zbiorcze zgłoszenie nadużycia w stosunku do wielu faktur;
- jedna faktura może zostać zgłoszona jako nadużycie w różnych kontekstach (np. w kontekście nabywcy czy podmiotu trzeciego);
- zgłoszenie nadużycia dotyczącego faktury w danym kontekście (np. u nabywcy) nie wpływa na oznaczenie faktury jako zgłoszonej w innych kontekstach (np. u podmiotu trzeciego).

Krok 5. Poznaj zasady weryfikacji zgłoszenia

Administracja dokonuje analizy oraz weryfikacji dokonanych zgłoszeń. Podatnik, który dokonał zgłoszenia, po jego przesłaniu nie będzie jednak informowany o przebiegu procesu weryfikacji zasadności zgłoszenia przez administrację ani o tym, z jakim skutkiem taka weryfikacja się zakończyła.

WAŻNE! Po zgłoszeniu przez podatnika nadużycia dotyczącego danej faktury, które nastąpiło np. w wyniku błędu, możliwe będzie jego wycofanie. W tym przypadku również konieczne będzie uzasadnienie wycofania. Wycofanie zgłoszenia faktury odbywa się pojedynczo, a nie zbiorczo.

Wycofania zgłoszenia o nadużyciu nie może natomiast dokonać sam sprzedawca lub osoba bądź podmiot uprawniony przez tego podatnika.

KSeF umożliwia sprawdzenie statusu operacji zgłoszenia nadużycia/wycofania zgłoszenia nadużycia dotyczącego faktury. System będzie zwracał informacje dotyczące zgłaszania lub wycofania zgłoszeń nadużyć dotyczących faktur. Obejmują one następujący zakres:

- aktualny status zgłoszenia faktury (czy jest zgłoszona, czy wycofano zgłoszenie),
- kiedy nastąpiła ostatnia zmiana zgłoszenia faktury (zgłoszenie lub wycofanie) lub – jeśli faktura nigdy nie została zgłoszona – informacja o braku zmian,
- uzasadnienie ostatniej zmiany (zgłoszenia lub wycofania).

eprasa.pl 282347745a

Krok 6. Poznaj konsekwencje niezgłoszenia faktury

Podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji, gdy nie zgłosi faktury do MF. Poniesie konsekwencje, jeśli z takiej faktury odliczy VAT lub zaliczy ją do kosztów. Do niego należy decyzja, czy dokona zgłoszenia.

3. Korekty faktur ustrukturyzowanych oraz faktur offline

Od 1 lutego 2026 r. do wystawiania faktur ustrukturyzowanych oraz faktur w trybach offline stosujemy strukturę logiczną FA(3). W tym rozdziale przedstawiamy proces korygowania takich faktur wystawianych w formie elektronicznej przy zastosowaniu struktury logicznej FA(3).

3.1. Obowiązek wystawienia faktury korygującej – zasada ogólna

Obowiązek wystawienia faktury korygującej powstaje, gdy po wystawieniu pierwotnej faktury następują zdarzenia gospodarcze mające wpływ na jej treść lub zawiera ona błędy i konieczne jest wystawienie faktury korygującej.

Faktury korygujące są specyficznym rodzajem faktur. Wystawia się je w celu doprowadzenia faktury pierwotnej do stanu odpowiadającego rzeczywistości i udokumentowania ostatecznej wielkości sprzedaży w danym okresie rozliczeniowym. Istotą faktur korygujących jest korekta faktur pierwotnych, tak aby dokumentowały rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 9 stycznia 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.1178.2025.1.AJB).

Fakturę korygującą może wystawić jedynie podatnik, który wystawił fakturę pierwotną (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 listopada 2025 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.654.2025.2.MR).

3.2. Kiedy podatnik ma obowiązek wystawić fakturę korygującą

Z art. 106j ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podatnik wystawia fakturę korygującą w przypadku, gdy po wystawieniu faktury pierwotnej:

- podstawa opodatkowania lub kwota podatku uległa zmianie,
- dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,
- dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT,
- stwierdzono pomyłkę w jakiejkolwiek pozycji faktury.

eprasa.pl 282347745a

Jeżeli zatem podatnik wystawił fakturę (w tym fakturę ustrukturyzowaną albo fakturę offline), po czym miały miejsce zdarzenia, o których mowa w art. 106j ust. 1 ustawy o VAT, to podatnik jest zobowiązany do jej skorygowania przez dokonanie korekty (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 listopada 2025 r., sygn. 0112-KDIL1--3.4012.654.2025.2.MR).

Podkreślić należy, że prawo do wystawienia faktury korygującej jest uzależnione od ściśle wskazanych w ustawie o VAT sytuacji. Ustawodawca nie pozostawił podatnikowi swobody w tym zakresie. Uzależnił prawo do skorygowania pierwotnie wystawionych faktur od wystąpienia określonych zdarzeń (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 1 grudnia 2025 r., 0112-KDIL1-3.4012.711.2025.2.KK).

3.3. W jakich sytuacjach podatnik może wystawić korektę faktury obniżającą podstawę opodatkowania VAT

Podstawę opodatkowania obniża się o (art. 29a ust. 10 pkt 1–3 ustawy o VAT):

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,
4) wartość zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, które były wcześniej doliczone do podstawy opodatkowania VAT jako element ceny.

Każda z tych pozycji stanowi odrębną podstawę zmniejszenia podstawy opodatkowania (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 31 stycznia 2023 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.574.2022.2.HW).

Premia pieniężna

Wypłata kontrahentowi bonusu warunkowego (tzw. premii pieniężnej) z tytułu osiągnięcia określonej wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności stanowi rabat zmniejszający podstawę opodatkowania i powinna być udokumentowana fakturą korygującą (zob. uchwała NSA z 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 2/12; interpretacja ogólna Ministra Finansów z 27 listopada 2012 r., sygn. PT3/033/10/423/AEW/12/PT-618; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 4 grudnia 2023 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.576.2023.1.MC; interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 25 kwietnia 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.227.2025.1.IK).

Zwrot towarów

Podstawą do obniżenia podstawy opodatkowania i wystawienia faktury korygującej jest także zwrot towarów. Należy jednak podkreślić, że dopiero po faktycznym zwrocie

eprasa.pl 282347745a

towaru możliwe jest wystawienie faktury korygującej (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 7 stycznia 2026 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.624.2025.1.AK).

Przykład 5
2 kwietnia 2026 r. spółka sprzedała towary firmie Y. Sprzedaż została udokumentowana fakturą ustrukturyzowaną wystawioną 3 kwietnia 2026 r. Okazało się jednak, że towary są wadliwe i zostały zwrócone 12 maja 2026 r. Spółka jest uprawniona do wystawienia faktury korygującej z tytułu zwrotu towarów. Powinna być ona wystawiona w postaci faktury ustrukturyzowanej albo faktury offline24.

Kaucja

Ustawa o VAT zawiera szczególne regulacje dotyczące:

- obrotu opakowaniami kaucjonowanymi „zwykłymi" (zob. art. 29a ust. 11, ust. 12, art. 106i ust. 5 ustawy o VAT) oraz
- kaucji pobieranej za opakowanie objęte systemem kaucyjnym (zob. art. 2 pkt 49a–52, art. 17b, art. 29a ust. 11a, ust. 12c, ust. 12d, art. 109 ust. 11ia, ust. 11ib, art. 145ka ustawy o VAT).

Ograniczmy się tutaj do wskazania, że wynikający z art. 29a ust. 12c ustawy o VAT obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania na ostatni dzień roku o różnicę w wartości kaucji nie spowoduje obowiązku wystawienia faktury korygującej (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 28 października 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.597.2025.2.ICZ).

Z kolei, jak wynika z objaśnień podatkowych Ministerstwa Finansów z 29 sierpnia 2025 r. w zakresie zasad rozliczania na gruncie podatku od towarów i usług transakcji związanych z systemem kaucyjnym w rozumieniu art. 8 pkt 13a ustawy z 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi:

MF *(...) pobranie kaucji powinno być dokumentowane notą lub innym dokumentem księgowym. Jednocześnie, informacja o pobranej kaucji może być ujęta na fakturze jako element dodatkowy. Również zwrot opakowań lub odpadów opakowaniowych nie wiąże się z wystawieniem faktury korygującej. (...).*

Zwrot zaliczki

Należy pamiętać, że obowiązek korekty faktury zaliczkowej wywołuje zwrot zaliczki podlegającej opodatkowaniu, ale wyłącznie faktyczny zwrot zaliczki klientowi. Jeżeli po wystawieniu faktury zaliczkowej nie dojdzie do zwrotu zaliczki, to nie ma podstaw do wystawienia faktury korygującej (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 16 lutego 2026 r., sygn.0111-KDIB3-1.4012.953.2025.2.MG).

Pomyłki

Podstawą do wystawienia faktury korygującej są również pomyłki w stawce podatku, kwocie podatku, kwocie netto lub brutto (zarówno „in minus", jak i „in plus") oraz

eprasa.pl 282347745a

w jakiekolwiek innej pozycji faktury (np. w imieniu i nazwisku lub nazwie sprzedawcy lub nabywcy, adresie sprzedawcy lub nabywcy, nazwie towaru lub usługi).

Przykład 6
Spółka sprzedała towar i wystawiła fakturę ustrukturyzowaną pomyłkowo ze stawką 8%, podczas gdy właściwa stawka wynosi 23%. Spółka powinna wystawić fakturę korygującą „in plus".

WAŻNE! Od 1 lutego 2026 r. zostały zlikwidowane noty korygujące (art. 106k ustawy o VAT regulujący zasady ich wystawiania został uchylony). Dlatego wszelkie pomyłki na fakturze mogą być naprawiane wyłącznie przez wystawienie faktury korygującej.

3.4. Korekta błędu w danych sprzedawcy lub nabywcy

W przypadku konieczności korekty danych sprzedawcy lub nabywcy ważnymi elementami są sekcje Podmiot1K oraz Podmiot2K.

W sekcji Podmiot1K podaje się dane identyfikacyjne i adresowe sprzedawcy, jeśli uległy one zmianie choćby częściowo w stosunku do danych zawartych na fakturze pierwotnej.

W takim przypadku w Podmiot1K należy podać pełne dane sprzedawcy występujące na fakturze korygowanej (pierwotnej). Poprawne dane (po korekcie) należy umieścić natomiast w części Podmiot1 faktury korygującej.

Podmiot1K nie dotyczy przypadku korekty błędnego NIP występującego na fakturze pierwotnej – wówczas wymagana jest korekta faktury do wartości zerowych. Do wystawienia faktury z błędnym NIP może dojść wyłącznie w przypadku, gdy wystawca faktury posiadał uprawnienia do wystawiania faktur w imieniu różnych podatników (tzn. posiadał uprawnienia do kilku kontekstów) i wystawił ją w kontekście podatnika, do którego posiadał uprawnienia, ale który faktycznie nie dokonał danej sprzedaży (sprzedaży dokonał inny podatnik, do którego wystawca faktury posiada uprawnienia).

W przypadku korekty danych nabywcy występującego jako Podmiot2 w sekcji Podmiot2K podaje się dane identyfikacyjne i adresowe nabywcy. Należy podać pełne dane tego podmiotu występujące na fakturze korygowanej (pierwotnej). Korekcie nie podlegają błędne numery identyfikujące nabywcę. W przypadku korygowania pozostałych danych nabywcy wskazany numer identyfikacyjny powinien być tożsamy z numerem w części Podmiot2 faktury korygującej.

W KSeF przewidziano możliwość podawania na fakturze danych więcej niż jednego nabywcy. Sekcja Podmiot2K może pojawić się wielokrotnie, m.in. w celu podania danych wielu nabywców występujących na fakturze pierwotnej.

eprasa.pl 282347745a

Istotna jest możliwość powiązania danych nabywcy, po korekcie występujących w części Podmiot2, z danymi w stanie przed korektą w sekcjach Podmiot2K. W tym celu wprowadzono pole „IDNabywcy". Jest to unikalny klucz powiązania danych nabywcy, stosowany na potrzeby wystawienia danej faktury korygującej. Pole występuje wyłącznie na fakturach korygujących, w których ulegają zmianie dane nabywcy (wypełniona sekcja Podmiot2K). Jest to dowolny unikalny ciąg znaków (maksymalnie 32 znaki).

Jeżeli chodzi o korektę danych nabywcy, to praktyka organów podatkowych wskazuje, że w przypadku:

- wystawienia faktury pomyłkowo na całkowicie innego nabywcę,
- pomyłki w numerze NIP nabywcy (tj. element Podmiot2),

– należy fakturę skorygować „do zera" i wystawić fakturę z prawidłowymi danymi – zob. „Podręcznik KSeF 2.0 część II" oraz broszurę informacyjną dotyczącą struktury logicznej FA(3).

WAŻNE! W przypadku faktur ustrukturyzowanych nie jest możliwe anulowanie faktury. Jedyną drogą „wycofania się" z pomyłkowo wystawionej faktury ustrukturyzowanej jest wystawienie faktury korygującej „do zera".

Korygowanie pierwotnie wystawionej faktury sprzedaży z powodu wskazania na niej błędnych lub niepełnych danych faktycznego odbiorcy towarów i usług wskazanego jako Podmiot3 powinno nastąpić przez wystawienie faktury korygującej błędne lub niepełne dane. Nie trzeba jej korygować „do zera" i wystawiać nowej faktury. Takie stanowisko zajął Dyrektor KIS w interpretacji zmieniającej z 13 kwietnia 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.3.JM). Więcej na ten temat piszemy w punkcie **3.21. Korekta w polu Podmiot3 – zmiana stanowiska Dyrektora KIS.**

3.5. Korekta faktury „do zera" z powodu braku realizacji dostawy

Organy podatkowe akceptują możliwość skorygowania „do zera" faktury w drodze wystawienia faktury korygującej, w sytuacji gdy dostawa towaru lub usługi nie została zrealizowana (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 3 grudnia 2021 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.771.2021.1.IK).

Nie jest natomiast możliwa korekta „do zera" faktury dokumentującej faktyczną dostawę (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 11 grudnia 2025 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.919.2025.2.AM). W tym przypadku należy wystawić fakturę korygującą z poprawnymi danymi (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 27 października 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.558.2025.2.IK).

eprasa.pl 282347745a

3.6. Wystawianie faktury korygującej z powodu błędów w załączniku

Jeżeli faktury ustrukturyzowane lub faktury wystawione w trybie offline (faktura offline24, faktura offline w przypadku niedostępności KSeF oraz faktura awaryjna) dotyczą czynności obejmujących bardzo dużą liczbę danych, podatnik może dołączyć do nich załącznik. Odnosi się to w szczególności do danych dotyczących jednostek miary, ilości (liczby) dostarczanych towarów lub wykonywanych usług oraz cen jednostkowych netto.

Załącznik stanowi integralną część faktury. Może zawierać wyłącznie dane wymienione w art. 106e ust. 1 ustawy o VAT oraz dane ściśle z nimi powiązane. Takie dokumenty są określane jako faktury z załącznikiem.

Zasady wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem określają art. 106gba ustawy o VAT oraz rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.

Załącznik jest częścią pliku XML faktury. Stanowi więc jej integralną część. Do KSeF nie są przesyłane załączniki w postaci osobnych plików (np. w formatach .jpg lub .pdf).

W interesującym nas zakresie należy wskazać, że wystawienie faktury korygującej jest wymagane w przypadku:

- błędów w załączniku,
- konieczności uzupełnienia faktury o załącznik (jeśli podatnik pomyli się lub zapomni wypełnić element Zalacznik w strukturze FA danej faktury, musi wystawić fakturę korygującą i w ramach korekty wypełnić m.in. węzeł Zalacznik, którego pierwotnie nie uwzględnił).

Jeżeli podatnikowi odebrano możliwość wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem, to aby wystawić fakturę korygującą, musi on ponownie zgłosić zamiar wystawiania faktur z załącznikiem do Szefa KAS i uzyskać potwierdzenie tej możliwości.

3.7. Obowiązkowa forma faktury korygującej

Fakturę korygującą fakturę ustrukturyzowaną można wystawić wyłącznie w postaci (zob. art. 106j ust. 4 ustawy o VAT):

- faktury ustrukturyzowanej albo
- faktury offline24.

Przykład 7
Przedsiębiorca (podatnik VAT czynny) wystawił 9 kwietnia 2026 r. fakturę ustrukturyzowaną dla firmy X. 17 kwietnia 2026 r. została zauważona pomyłka w nazwie usługi.

eprasa.pl 282347745a

Korektę faktury przedsiębiorca może wystawić w postaci alternatywnie faktury ustrukturyzowanej albo faktury offline24. Nie jest natomiast możliwe wystawienie korekty tej faktury w postaci papierowej lub elektronicznej zwykłej (np. w formacie .pdf).

Korekty faktury offline (wszystkich typów faktur wystawionych w ten sposób) można dokonać dopiero po przydzieleniu fakturze korygowanej (fakturze offline) numeru identyfikującego w KSeF (zob. art. 106nda ust. 12, art. 106nf ust. 12, art. 106nh ust. 4 ustawy o VAT).

Przykład 8
Spółka wystawiła 31 sierpnia 2026 r. fakturę offline24. Z uwagi na częściową awarię systemu faktura została przesłana do KSeF 3 września 2026 r. 1 września 2026 r. spółka zauważyła pomyłkę na tej fakturze. Dopiero po nadaniu numeru KSeF fakturze spółka może wystawić fakturę korygującą. Jeżeli pomyłka sprowadzałaby się do zawyżenia na fakturze pierwotnej kwoty podatku, to dopiero w następnym miesiącu mogłaby być ona rozliczona, natomiast faktura pierwotna z nieprawidłowymi kwotami powinna zostać rozliczona za okres powstania obowiązku podatkowego.

Fakturę korygującą fakturę offline24 można alternatywnie wystawić w postaci faktury ustrukturyzowanej albo faktury w trybie offline24 (zob. „Podręcznik KSeF 2.0 część III").

Przykład 9
18 marca 2026 r. spółka wystawiła fakturę offline24. 19 marca 2026 r. faktura została przesłana do KSeF i tego dnia otrzymała numer KSeF. Z uwagi na podwyższenie ceny (aneks do umowy z 12 maja 2026 r.) zaszła konieczność wystawienia faktury korygującej „in plus". Spółka może ją wystawić w postaci:
- faktury ustrukturyzowanej albo
- faktury offline24.

Ministerstwo Finansów przyjmuje, że fakturę korygującą można wystawić również w:
- trybie offline – niedostępność KSeF – lub
- trybie awaryjnym.

W obu przypadkach można to zrobić dopiero po przydzieleniu fakturze pierwotnej numeru KSeF.

3.8. Cechy charakterystyczne faktury korygującej w FA(3)

Faktura korygująca powinna zawierać (art. 106j ust. 2 ustawy o VAT):

1) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
2) numer identyfikujący w KSeF fakturę, której dotyczy faktura korygująca, z wyjątkiem faktur korygujących wystawianych do faktur, dla których nie został nadany numer identyfikujący w KSeF;

eprasa.pl 282347745a

3) informacje zawarte na fakturze, której dotyczy faktura korygująca, czyli:
   a) dane określone w art. 106e ust. 1 pkt 1–5 ustawy o VAT,
   b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
4) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
5) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 4 – prawidłową treść korygowanych pozycji.

Faktura korygująca może zawierać oznaczenie „FAKTURA KORYGUJĄCA" albo „KOREKTA" (zob. art. 106j ust. 2a pkt 1 ustawy o VAT). W przypadku faktur korygujących w postaci ustrukturyzowanej lub faktur offline wyrazy te nie są niezbędne, gdyż wzór struktury FA(3) wymaga wskazania rodzaju faktury. Struktura logiczna faktury ustrukturyzowanej FA(3) wymaga wskazania:

- „KOR" – w przypadku faktury korygującej, także w razie wystawienia faktury korygującej do faktury uproszczonej;
- „KOR_ZAL" – w przypadku faktury korygującej fakturę zaliczkową:
  - dokumentującą otrzymanie zapłaty lub jej części przed dokonaniem czynności oraz
  - w związku z art. 106f ust. 4 ustawy o VAT (chodzi tu o przypadek, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę);
- „KOR_ROZ" – w przypadku faktury korygującej fakturę rozliczeniową wystawioną w związku z art. 106f ust. 3 ustawy o VAT. Taką fakturę wystawia się po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi, jeżeli wcześniejsza faktura dokumentująca otrzymanie zapłaty przed dostawą towaru (wykonaniem usługi) nie obejmowała całej zapłaty.

Faktura korygująca może zawierać przyczynę korekty (zob. art. 106j ust. 2a pkt 2 ustawy o VAT). Jej wskazanie nie jest obowiązkowe także w przypadku faktur korygujących wystawianych w KSeF.

Wystawiając fakturę korygującą, warto zwrócić uwagę na pola struktury FA(3), charakterystyczne dla tego typu dokumentów. Należą do nich w szczególności pola:

- RodzajFaktury:
  - „KOR" – oznaczenie wskazywane, jeżeli wystawiana jest faktura korygująca do faktury podstawowej lub uproszczonej,
  - „KOR_ZAL" – oznaczenie wskazywane, jeśli wystawiana jest faktura korygująca do faktury zaliczkowej,
  - „KOR_ROZ" – oznaczenie wskazywane w przypadku faktury korygującej do faktury rozliczającej;

eprasa.pl 282347745a

- PrzyczynaKorekty, które pozwala na opisanie przyczyny wystawienia faktury korygującej (obecnie podawanie przyczyny korekty nie jest obowiązkowe);
- TypKorekty, w którym można podać typ skutku korekty w ewidencji VAT. Jest to pole nieobowiązkowe i może przyjmować jedną z trzech wartości:
  - „1" – korekta skutkująca w dacie ujęcia faktury pierwotnej,
  - „2" – korekta skutkująca w dacie wystawienia faktury korygującej,
  - „3" – korekta skutkująca w dacie innej, w tym, gdy dla różnych pozycji faktury korygującej daty te są różne;
- NrFaKorygowany, w którym podaje się poprawny numer faktury korygowanej, w przypadku gdy przyczyną korekty jest błędny numer faktury korygowanej. Pole wypełniane jest w szczególnym przypadku, jeśli przyczyną korekty jest nadanie przez podatnika fakturze pierwotnej błędnego numeru (w takim przypadku błędny numer faktury podaje się na fakturze korygującej w polu NrFaKorygowanej);
- DaneFaKorygowanej – zawiera dane dotyczące faktury korygowanej (faktur korygowanych), m.in. numer faktury, numer KSeF faktury, datę wystawienia. Element ten może wystąpić wielokrotnie (do 50 000 razy), ponieważ jedną fakturą korygującą można korygować wiele faktur pierwotnych (tzw. korekty zbiorcze);
- P_15ZK – które można wypełnić w przypadku:
  - korekt faktur zaliczkowych (pole zawiera kwotę zapłaty przed korektą),
  - korekt faktur rozliczających (pole zawiera kwotę pozostałą do zapłaty przed korektą);
- KursWalutyZK, czyli kurs waluty stosowany do wyliczenia kwoty podatku w przypadkach, o których mowa w dziale VI ustawy o VAT przed korektą. Pole dedykowane jest dla faktur korygujących faktury zaliczkowe, wystawianych w walucie obcej (w przypadku korekt faktur podstawowych i rozliczających kursy walut przed korektą mogą być podawane na wierszach dotyczących stanu przed korektą).

3.9. Prezentowanie „różnic" w fakturach korygujących

Jeżeli faktura korygująca wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego – powinna zawierać odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej (zob. art. 106j ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT).

W fakturach korygujących kwoty zawarte w polach – w zależności od stawki VAT – P_13_1, P_14_1, P_14_1W; P_13_2, P_14_2, P_14_2W (itd.), P_15, czyli tzw. podsumowanie faktury obejmujące kwoty podstaw opodatkowania i podatku w podziale na stawki oraz kwotę należności ogółem, wypełniane są przez różnicę w stosunku do kwoty zawartej na fakturze pierwotnej.

eprasa.pl 282347745a

Przykład 10
Podatnik wystawił fakturę na 2000 zł netto (pole P_13_1 = 2000), 460 zł VAT (pole P_14_1 = 460), brutto 2460 zł (pole P_15 = 2460). Następnie zorientował się, że popełnił błąd, w związku z czym wystawił fakturę korygującą na –200 zł netto, ponieważ transakcja miała mieć wartość 1800 zł netto. Zapis na fakturze korygującej powinien odnosić się do różnicy w kwocie podstawy opodatkowania, kwocie podatku oraz kwocie należności ogółem, tj. pole P_13_1 = –200, pole P_14_1 = –46, pole P_15 = –246.

Jest to ogólna zasada obowiązująca we wszystkich typach faktur korygujących. Może też dotyczyć np. korekty błędnie zafakturowanej wysokości otrzymanej zaliczki.

3.10. Procedura korekty w przypadku konieczności wystawienia kilku faktur korygujących do jednej faktury pierwotnej

Może zdarzyć się sytuacja, że podatnik wystawił fakturę pierwotną, następnie wystawił do niej fakturę korygującą podstawę opodatkowania i kwotę podatku, a po pewnym czasie kolejną fakturę korygującą podstawę opodatkowania i kwotę podatku. W przypadku wystawiania kolejnych faktur korygujących do faktury pierwotnej, skutkujących zmianą wartości podstawy opodatkowania i podatku, w sytuacji gdy wcześniejsza korekta już na te wartości wpływała, należy odnosić się zawsze do wartości uwzględniających wcześniej wystawioną fakturę korygującą. W sekcji DaneFaKorygowanej należy podać natomiast dane (m.in. numer KSeF, jeśli faktura pierwotna była wystawiona w KSeF, datę wystawienia) faktury pierwotnej. Na fakturze korygującej nie jest konieczne podawanie danych (numerów, dat wystawienia) wcześniej wystawionych faktur korygujących.

Przykład 11
Podatnik wystawił fakturę na 1000 zł netto (pole P_13_1 = 1000), 230 zł VAT (pole P_14_1 = 230), brutto 1230 zł (pole P_15 = 1230). Następnie podatnik wystawił fakturę korygującą na –100 zł netto, ponieważ transakcja miała mieć wartość 900 zł netto (pole P_13_1 = –100, pole P_14_1 = –23, pole P_15 = –123). Następnie podatnik wystawił kolejną fakturę korygującą na –200 zł netto, ponieważ zorientował się, że faktura nadal zawiera błąd, gdyż transakcja ostatecznie miała mieć wartość 700 zł netto (zapis na fakturze korygującej: pole P_13_1 = –200, pole P_14_1 = –46, pole P_15 = –246).
W drugiej fakturze korygującej podatnik powinien odnieść się więc do kwot uwzględniających wcześniej wystawioną fakturę korygującą. Po pierwszej korekcie faktura opiewała na kwotę 900 zł netto, 207 zł VAT, czyli 1107 zł brutto. W stosunku do docelowych, poprawnych wartości (700 zł netto, 161 zł VAT, 861 zł brutto) w drugiej

eprasa.pl 282347745a

fakturze korygującej właściwe było wskazanie zapisu: –200 zł netto, –46 zł VAT, –246 zł brutto.

3.11. Dopuszczalne metody korygowania wierszy (pozycji) faktury

W przypadku korygowania danych kwotowych zawartych w poszczególnych pozycjach (wierszach) faktury, względnie pozycjach (wierszach) zamówienia faktury zaliczkowej, mogą być stosowane trzy metody:

1) korygowanie przez różnicę,

W takim przypadku jednemu wierszowi faktury korygowanej odpowiada jeden wiersz na fakturze korygującej. Kwota wynikająca z takiego wiersza jest kwotą różnicy w stosunku do wartości zawartej na fakturze pierwotnej. Przykładem takiego sposobu korygowania jest całkowity zwrot towaru, gdzie ujemna wartość wiersza zeruje wartość wykazaną na fakturze pierwotnej.

2) korygowanie z wykorzystaniem znacznika StanPrzed,

Metoda ta umożliwia czytelną prezentację danych dla każdego przypadku korekty. Zalecana jest szczególnie w sytuacji całkowitej zmiany stawki VAT lub zmiany kursów walut.

W takim przypadku jednemu wierszowi faktury korygowanej odpowiadają dwa wiersze faktury korygującej. Pierwszy z wierszy zawiera dane w stanie przed korektą i opatrywany jest znacznikiem StanPrzed. Jest to osobne pole w wierszu przyjmujące w takim przypadku wartość „1". Drugi z wierszy zawiera prawidłowe dane po korekcie.

Na potrzeby obliczania kwot podsumowania wartość wiersza oznaczonego znacznikiem StanPrzed przyjmuje znak przeciwny (dodatnie wartości „stanu przed" są traktowane jako ujemne). Wiersze dla „stanu przed" i „stanu po" posiadają odrębną numerację.

3) korygowanie poprzez storna,

To metoda podobna do metody wykorzystującej znacznik StanPrzed, ale zamiast jego stosowania wiersz odnoszący się do stanu przed korektą prezentowany jest ze znakiem przeciwnym. Wiersz faktury pierwotnej (o wartości dodatniej) prezentowany jest na fakturze korygującej z wartością ujemną. W celu jej uzyskania prezentuje się ujemną ilość lub ujemną cenę jednostkową.

Wystawiając fakturę korygującą, podatnik może również wykorzystać pole „UU_ID" – uniwersalny unikalny numer wiersza faktury. Funkcjonalność tego pola umożliwia jednoznaczne powiązanie wiersza faktury korygującej z wierszem faktury korygowanej, pod warunkiem że numer ten nadawany jest wierszowi już na fakturze pierwotnej. Wykorzystanie tego pola umożliwia łatwe korygowanie np. błędu w nazwie

eprasa.pl 282347745a

towaru, zawartej na fakturze korygowanej, poprzez podanie w wierszu faktury korygującej m.in. tego numeru. Niezbędne jest zapewnienie unikalności numeru wiersza w ramach wszystkich faktur danego podatnika lub wszystkich faktur danego podatnika w danym systemie do fakturowania. Wykorzystanie tej funkcjonalności jest dobrowolne.

3.12. Zalecenia w przypadku wystawiania korekty faktur zaliczkowych i faktur rozliczających

W przypadku faktur korygujących faktury zaliczkowe oraz faktur korygujących faktury rozliczające zaleca się przedstawienie danych zarówno przed korektą, jak i po jej dokonaniu. Dotyczy to także sytuacji, gdy korekta nie zmienia wartości zamówienia, ale wpływa na wysokość podstawy opodatkowania lub kwotę podatku.

W przypadku faktury korygującej fakturę zaliczkową dane należy wykazać w części Zamowienie. Natomiast w przypadku faktury korygującej fakturę rozliczającą należy je zamieścić w części FaWiersz. Pozwala to potwierdzić, że wartość danej pozycji faktury nie uległa zmianie.

Dotyczy to np. sytuacji, gdy przyczyną korekty jest błędnie zafakturowana wartość zaliczki, mimo braku zmiany poszczególnych pozycji zamówienia. W polu P_15 należy wówczas wskazać kwotę różnicy wartości zaliczki w stosunku do faktury pierwotnej.

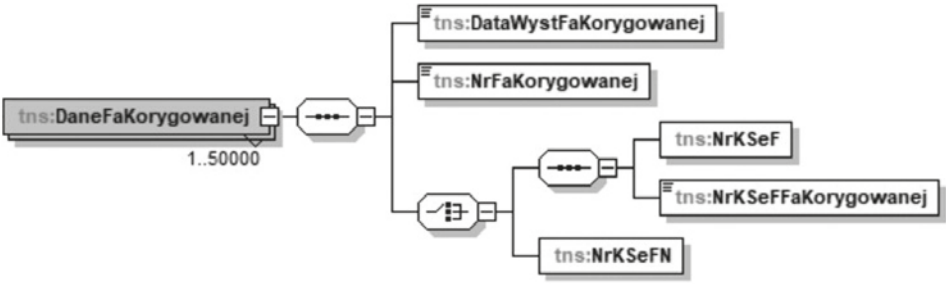
W fakturach zaliczkowych występuje pole WartoscZamowienia (wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku). Powinna ona odpowiadać sumie wartości brutto poszczególnych wierszy zamówienia. Jeśli faktura korygująca dotyczy korekty wartości zamówienia, pole to powinno zawierać prawidłową wartość zamówienia w stanie po korekcie, zatem powinno odpowiadać sumie wartości brutto poszczególnych wierszy zamówienia w stanie po korekcie.

3.13. Wystawianie zbiorczej faktury korygującej do faktur wystawionych w KSeF i poza KSeF

Struktura FA(3) zawiera m.in. element DaneFaKorygowanej. Dzięki budowie tego elementu możliwe jest wystawienie w KSeF zbiorczej faktury korygującej (np. w przypadku udzielenia rabatu do wszystkich dostaw w danym okresie), odnoszącej się jednocześnie do faktur pierwotnych wystawionych poza KSeF oraz faktur pierwotnych wystawionych przy użyciu KSeF. Wówczas element DaneFaKorygowanej jest wypełniany tyle razy, ile faktur pierwotnych jest korygowanych.

eprasa.pl 282347745a

Schemat. Element DaneFaKorygowanej w strukturze logicznej FA(3)



Element DaneFaKorygowanej składa się z:

- pola DataWystFaKorygowanej – data wystawienia faktury korygowanej;
- pola NrFaKorygowanej – numer faktury korygowanej;
- sekwencji typu „choice" (wybór), w skład której wchodzi sekwencja złożona z pól:
  - NrKSeF – znacznik faktury korygowanej wystawionej w KSeF,
  - NrKSeFFaKorygowanej – numer identyfikujący fakturę korygowaną w KSeF,
  - pole NrKSeFN – znacznik faktury korygowanej wystawionej poza KSeF.

W przypadku wystawienia faktury korygującej zbiorczej:

- wskazując dane faktury pierwotnej wystawionej poza KSeF, podatnik wypełnia pola DataWystFaKorygowanej, NrFaKorygowanej oraz wskazuje „1" w polu NrKSeFN (potwierdzając, że faktura pierwotna jest fakturą wystawioną poza KSeF);
- wskazując dane faktury pierwotnej wystawionej przy użyciu KSeF, podatnik wypełnia pola DataWystFaKorygowanej oraz NrFaKorygowanej. Dodatkowo w polu NrKSeF wskazuje „1", potwierdzając, że faktura pierwotna jest fakturą wystawioną przy użyciu KSeF, oraz wypełnia pole NrKSeFFaKorygowanej.

Zakres pól wypełnianych w elemencie DaneFaKorygowanej zależy zatem od tego, czy wskazywane są dane faktury pierwotnej wystawionej w KSeF, czy poza KSeF. Możliwa jest sytuacja, w której jedna faktura korygująca zbiorcza będzie odnosiła się zarówno do faktur pierwotnych wystawionych w KSeF, jak i poza KSeF.

3.14. Wystawianie uproszczonych zbiorczych faktur korygujących

W KSeF możliwe jest wystawienie zbiorczej faktury korygującej. Można to zrobić zarówno dla faktur korygujących „in minus", jak i faktur korygujących „in plus". Uproszczenia w zakresie obowiązkowych elementów faktury występują jednak wyłącznie w przypadku wystawiania faktur korygujących „in minus", czyli wówczas, gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny dotyczącej dostaw towarów lub świadczenia usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie (art. 106j ust. 3 ustawy o VAT). W takiej sytuacji podatnik może wystawić fakturę korygującą zbiorczą, która:

eprasa.pl 282347745a

- zawiera dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub udzielana obniżka,
- może nie zawierać nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą – w przypadku gdy korekta dotyczy wszystkich dostaw towarów i świadczonych usług.

Jeśli korekta dotyczy wszystkich dostaw towarów i usług, podatnik:

- ujmuje kwotę korekty podstawy opodatkowania (ze znakiem „–") i kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej w polach P_13_1, P_14_1, P_14_1W; P_13_2, P_14_2, P_14_2W (itp.),
- korektę kwot należności ogółem wynikających z faktur korygowanych wskazuje w polu P_15,
- stosuje w polu RodzajFaktury oznaczenie „KOR",
- fakultatywnie uwzględnia przyczynę wystawienia faktury korygującej w polu PrzyczynaKorekty, np. „rabat 5% w związku z osiągnięciem progu dokonanych zakupów w II kwartale 2026 r.",
- fakultatywnie może wskazać typ skutku korekty w ewidencji na cele podatku od towarów i usług w polu TypKorekty,
- wskazuje dane poszczególnych faktur korygowanych w elemencie DaneFaKorygowanej (element ten może wystąpić w strukturze do 50 000 razy),
- uwzględnia okres faktury korygowanej, do którego odnosi się udzielany opust lub udzielana obniżka, w polu OkresFaKorygowanej (pole tekstowe, które może przyjmować zarówno zakres dat, jak i opis tekstowy, dotyczy wyłącznie faktur korygujących, o których mowa w art. 106j ust. 3 ustawy o VAT),
- nie zawiera żadnych danych w części FaWiersz.

Jeżeli zbiorcza faktura korygująca dotyczy części dostaw towarów i świadczonych usług na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, powinna zawierać dodatkowo nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą w polu P_7 w części FaWiersz.

WAŻNE! Fakturę korygującą zbiorczą można wystawić zarówno dla faktur korygujących „in minus", jak i faktur korygujących „in plus". Uproszczenia w zakresie obowiązkowych elementów faktury, o których mowa w art. 106j ust. 3 ustawy o VAT, wystąpią jednak wyłącznie w przypadku wystawienia faktur korygujących „in minus".

3.15. Termin wystawienia faktury korygującej

Przepisy ustawy o VAT nie określają terminu wystawienia faktury korygującej. Jednak w praktyce należałoby tego dokonać niezwłocznie po zaistnieniu podstawy do dokonania korekty faktury, np. zauważeniu pomyłki, udzieleniu rabatu potransakcyjnego, dokonaniu zwrotu towaru, dokonaniu zwrotu zaliczki, podwyższeniu ceny.

eprasa.pl 282347745a

Faktura korygująca może być wystawiona do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego z faktury pierwotnej. Faktury korygującej nie można wystawić po przedawnieniu zobowiązania podatkowego za okres (tj. miesiąc albo kwartał), w którym była rozliczona faktura pierwotna (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 21 listopada 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-1.4012.680.2025.1.EW; wyrok WSA w Opolu z 11 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Op 407/19).

3.16. Rozliczanie faktur korygujących – zasady ogólne

Faktury korygujące można podzielić na takie, które:

- powodują zmniejszenie podstawy opodatkowania (tzw. faktury korygujące „in minus") oraz
- wywołują skutki odwrotne, tj. w wyniku ich wystawienia wartość podstawy opodatkowania ulega podwyższeniu (tzw. faktury korygujące „in plus")

– zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS z 4 lutego 2026 r., sygn. 0112 KDIL1-3.4012.833.2025.1.KM; z 26 stycznia 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012. 858.2025.1.MŻA).

3.16.1. Rozliczanie faktur korygujących „in minus"

Od 1 lutego 2026 r. w przypadku rozliczania faktur korygujących „in minus" (zmniejszających podatek należny) ważna jest forma, w jakiej została wystawiona faktura korygująca.

Zasadą jest, że obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej (zob. art. 29a ust. 13 z zastrzeżeniem art. 29a ust. 13a–13c ustawy o VAT).

Przykład 12

Spółka (podatnik VAT czynny składający JPK_V7M) wystawiła 8 maja 2026 r. faktury korygujące w postaci faktur ustrukturyzowanych do faktur ustrukturyzowanych dokumentujących sprzedaż dokonaną w marcu 2026 r. (obowiązek podatkowy powstał w marcu 2026 r.):

- podatnikowi X (podatnik VAT czynny) z tytułu udzielonego w kwietniu 2026 r. rabatu potransakcyjnego,
- przedsiębiorcy – osobie fizycznej (podatnik zwolniony z VAT) z tytułu udzielonego w kwietniu 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 maj 2026 r.

eprasa.pl 282347745a

Jeżeli podatnik wystawił fakturę korygującą inną niż faktura ustrukturyzowana, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik otrzymał potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi (zob. art. 29a ust. 13a ustawy o VAT). Przepis ten ma zastosowanie do korekt faktur wystawionych w tradycyjnej postaci. Zatem jeżeli podatnik wystawi fakturę korygującą w postaci papierowej lub elektronicznej, a nie ustrukturyzowanej, to obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego dokonuje w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym otrzyma potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługi.

Przykład 13
Spółka (podatnik VAT czynny) wystawiła 24 czerwca 2026 r. faktury korygujące w postaci papierowej do faktury papierowej dokumentującej sprzedaż dokonaną w kwietniu 2026 r. (obowiązek podatkowy powstał w kwietniu 2026 r.) dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej z tytułu udzielonego w czerwcu 2026 r. rabatu potransakcyjnego.
Załóżmy, że potwierdzenie otrzymania faktury korygującej przez nabywcę spółka otrzymała:
- w czerwcu 2026 r. – wówczas pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego dokonuje w rozliczeniu za czerwiec 2026 r.,
- w lipcu 2026 r. – wówczas pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego dokonuje w rozliczeniu za lipiec 2026 r.

3.16.1.1. Rozliczenie faktur korygujących „in minus" w postaci offline24, offline niedostępność KSeF lub awaryjnych

Jeżeli podatnik wystawił fakturę korygującą:

1) w postaci faktury offline24 lub faktury offline niedostępność KSeF na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 106gb ust. 4 pkt 2–6 ustawy o VAT (np. firm zagranicznych i osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej), i udostępnił ją temu nabywcy w sposób inny niż przy użyciu KSeF,
2) w postaci faktury awaryjnej i udostępnił ją nabywcy w sposób inny niż przy użyciu KSeF

– obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, można dokonać w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do KSeF (zob. art. 29a ust. 13b ustawy o VAT).

Przykład 14
30 czerwca 2026 r. spółka (podatnik VAT czynny) wystawiła fakturę korygującą (z tytułu zwrotu towaru) do faktury ustrukturyzowanej z marca 2026 r. (dokumentującej

eprasa.pl 282347745a

sprzedaż towaru w lutym 2026 r.). Faktura korygująca została wystawiona w formie faktury offline24 i udostępniona nabywcy (osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej) poza KSeF. Spółka przesłała tę fakturę korygującą do KSeF:

- 30 czerwca 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego spółka dokonuje w rozliczeniu za czerwiec 2026 r.,
- 1 lipca 2026 r. – pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego spółka dokonuje w rozliczeniu za lipiec 2026 r.

Jeżeli podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury offline (wszystkie typy faktur offline) i udostępnił ją nabywcy przy użyciu KSeF, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanym podatkiem, dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik przesłał fakturę korygującą do KSeF (zob. art. 29a ust. 13c ustawy o VAT).

Przykład 15
Spółka (podatnik VAT czynny) wystawiła firmie Y 29 lipca 2026 r. fakturę korygującą w postaci faktury offline do faktury ustrukturyzowanej z 30 czerwca 2026 r. z tytułu zwrotu zaliczki. Spółka zamierzała dosłać tę fakturę do KSeF 30 lipca 2026 r., jednak z powodu awarii częściowej (ogłoszonej w komunikacie Ministerstwa Finansów) nie mogła tego zrobić ani 30 lipca, ani 31 lipca. Fakturę udało się przesłać do KSeF 1 sierpnia 2026 r., dlatego dopiero w sierpniu 2026 r. spółka może rozliczyć tę fakturę korygującą.

3.16.1.2. Rozliczenie faktur offline „in minus" dotyczących mediów

W kształtującej się praktyce organów podatkowych pojawił się pogląd dotyczący faktur korygujących zmniejszających, dokumentujących sprzedaż mediów takich jak energia elektryczna i gaz. Dotyczy on faktur wystawionych w trybie offline i udostępnionych nabywcom za pośrednictwem KSeF.

Zgodnie z tym stanowiskiem korekty należy dokonać w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym podatnik prześle fakturę korygującą do KSeF. Takie stanowisko zostało przedstawione m.in. w interpretacjach indywidualnych Dyrektora KIS z 4 lutego 2026 r. (sygn. 0112-KDIL1-3.4012.833.2025.1.KM) oraz z 19 lutego 2026 r. (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1108.2025.1.ALN).

3.16.1.3. Rozliczenie faktur korygujących pomyłki „in minus" w kwocie podatku

Zasady rozliczania faktur „in minus" opisane w punkcie 3.16.1 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 (zob. art. 29a ust. 14 ustawy o VAT).

eprasa.pl 282347745a

Przykład 16
Spółka akcyjna 31 marca 2026 r. wystawiła fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej z powodu pomyłki w stawce (23% zamiast 8%) do faktury ustrukturyzowanej z 2 lutego 2026 r. Podatek należny „in minus" spółka może rozliczyć za okres wystawienia faktury korygującej, tj. za marzec 2026 r.

Przykład 17
Zakład energetyczny (podatnik VAT czynny i VAT UE) 14 kwietnia 2026 r. wystawił dla osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej fakturę elektroniczną (w postaci dokumentu w formacie .pdf) dokumentującą dostawy energii elektrycznej w marcu 2026 r. Po wystawieniu tej faktury okazało się, że pomyłkowo została zawyżona podstawa opodatkowania, a w konsekwencji zawyżona została kwota podatku i kwota należności ogółem. 30 kwietnia 2026 r. zakład energetyczny wystawił elektroniczną fakturę korygującą (również w formacie .pdf), która skorygowała tę pomyłkę. W przypadku elektronicznej faktury korygującej dotyczącej dostawy energii elektrycznej nie jest wymagane uzyskanie potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Obniżenia podstawy opodatkowania zakład ten może dokonać w rozliczeniu za kwiecień 2026 r., czyli miesiąc wystawienia faktury korygującej.

3.16.1.4. Rozliczenie faktur korygujących dotyczących sprzedaży zwolnionej oraz skont

Zasady rozliczania faktur „in minus" opisane w punkcie 3.16.1 nie odnoszą się do:

- faktur korygujących na minus faktury dokumentujące sprzedaż zwolnioną – takie korekty powinny być rozliczone przez sprzedawcę za okres, w który faktura korygująca zostanie wystawiona, bez względu na formę, w jakiej zostanie wystawiona,
- faktur korygujących wystawianych z tytułu skonta – takie korekty faktury powinny być rozliczone przez sprzedawcę za okres, w którym faktura korygująca zostanie wystawiona (bez względu na formę, w jakiej zostanie wystawiona).

3.16.1.5. Zasady rozliczania faktur korygujących „in minus" przez nabywcę

Zasady rozliczania faktur korygujących „in minus" przez nabywcę reguluje art. 86 ust. 19a ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2026 r.). Zgodnie z tym przepisem w przypadku:

- obniżenia podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 29a ust. 13–13c 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 otrzymał fakturę korygującą. Jeżeli podatnik nie

eprasa.pl 282347745a

obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego na fakturze, której dotyczy korekta, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokonuje tego obniżenia.

Przykład 18
Spółka (podatnik VAT czynny) kupiła towary w kwietniu 2026 r. W tym samym miesiącu otrzymała fakturę ustrukturyzowaną (przy użyciu KSeF) dokumentującą zakupy i odliczyła podatek naliczony z tego tytułu w JPK_V7M za kwiecień 2026 r. Również w kwietniu 2026 r. kontrahent udzielił spółce rabatu potransakcyjnego i wystawił stosowną fakturę korygującą:

Wariant I: faktura korygująca w postaci 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: faktura korygująca w postaci faktury offline24 udostępniona za pomocą KSeF – spółka jest zobowiązana pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymała fakturę korygującą, tj. za okres przydzielenia numeru identyfikującego tę fakturę w KSeF.

Przykład 19
Przedsiębiorca (podatnik VAT czynny) kupił towary w lutym 2026 r. W tym samym miesiącu otrzymał fakturę elektroniczną dokumentującą te zakupy i odliczył podatek naliczony z tego tytułu w JPK_V7M za luty. W marcu 2026 r. kontrahent udzielił przedsiębiorcy rabatu potransakcyjnego i wystawił stosowną fakturę korygującą w postaci elektronicznej. Przedsiębiorca jest zobowiązany pomniejszyć kwotę podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał tę fakturę korygującą, tj. za marzec 2026 r.

3.16.2. Rozliczanie faktur korygujących „in plus”

Zasady rozliczania faktur korygujących „in plus” nie uległy zmianie w związku z wprowadzeniem obowiązkowych faktur ustrukturyzowanych wystawianych przy użyciu KSeF.

3.16.2.1. Rozliczenie faktur korygujących „in plus” u sprzedawcy

Jeśli podstawa opodatkowania uległa zwiększeniu, korekty tej podstawy dokonuje się w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania (art. 29a ust. 17 ustawy o VAT) – zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z 14 stycznia 2026 r., sygn. 0112-KDIL1-3.4012.792.2025.4.AKR; z 9 stycznia 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1-2.4012.1178.2025.1.AJB; z 3 grudnia 2025 r., sygn. 0114-KDIP1-2.4012.576.2025.4.JO.

eprasa.pl 282347745a

Tabela 4. Przyczyny korekt „in plus" i moment rozliczenia faktury korygującej

Lp.	Przyczyny korekty „in plus"	Moment rozliczenia faktury korygującej
1	Korekta błędu, który spowodował zaniżenie wartości obrotu, np. niewłaściwa stawka podatku, błąd rachunkowy, zaniżenie wartości sprzedaży.	Faktura korygująca powinna zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym została wykazana faktura pierwotna.
2	Korekta „in plus" z powodu przyczyn zaistniałych już po dokonaniu sprzedaży. Taki przypadek ma miejsce, gdy przyczyna korekty powstała później i nie była możliwa do przewidzenia w momencie wystawienia faktury pierwotnej.	Faktura korygująca powinna zostać rozliczona w deklaracji podatkowej za okres, w którym zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania, np. podpisano aneks podwyższający cenę.

Przykład 20
Spółka sprzedała towar firmie Y 26 lutego 2026 r. i wystawiła fakturę ustrukturyzowaną, która została rozliczona w JPK_V7M za luty 2026 r. 2 kwietnia 2026 r. spółka wystawiła fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej („in plus") z tytułu:

Wariant I: zauważenia pomyłki w podstawie opodatkowania (kwocie netto), kwocie podatku i kwocie brutto – faktura korygująca powinna być rozliczona w JPK_V7M za luty 2026 r., tj. za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy od sprzedaży towaru (konieczna korekta JPK_V7M za luty 2026 r.).

Wariant II: podwyższenia ceny:
a) porozumienie w sprawie podwyższenia ceny zostało zawarte 30 marca 2026 r. – spółka powinna rozliczyć wystawioną fakturę korygującą w rozliczeniu za marzec 2026 r.,
b) porozumienie w sprawie podwyższenia ceny zostało zawarte 1 kwietnia 2026 r. – spółka powinna rozliczyć wystawioną fakturę korygującą w rozliczeniu za kwiecień 2026 r.

Niekiedy sposób rozliczeń między podatnikiem a zamawiającym, określony w umowie, od początku przewiduje możliwość korekty wynagrodzenia. Wynika to z faktu, że jego pierwotna wysokość jest ustalana na podstawie planowanych kosztów, które są określane z wykorzystaniem budżetowanych stawek jednostkowych wskazanych w kosztorysach (formularzach cenowych).

Po wykonaniu usług wynagrodzenie jest weryfikowane na podstawie kosztów rzeczywiście poniesionych. Zamawiający dokonuje tej weryfikacji na podstawie rozliczenia sporządzonego przez spółkę oraz przedstawionej dokumentacji dotyczącej wykonanych usług. W rezultacie wysokość wynagrodzenia może zostać skorygowana.

W takim przypadku organy podatkowe przyjmują, że wystawione przez podatnika (sprzedawcę) faktury korygujące „in plus" powinny być ujęte dla potrzeb VAT „na

eprasa.pl 282347745a

bieżąco". Wystawione faktury korygujące „in plus" należy zatem rozliczać w miesiącu, w którym zostały ustalone wszystkie elementy składające się na ostateczną wysokość wynagrodzenia, tj. w miesiącu, w którym zostały oszacowane poniesione rzeczywiste koszty świadczonej usługi. Nie ma przy tym znaczenia, czy i kiedy doszło do pisemnej akceptacji ostatecznej wysokości wynagrodzenia za cały zakres prac. Organy podatkowe przyjmują, że podpisanie protokołu końcowego finansowego rozliczenia prac nie jest momentem, w którym „zaistniała przyczyna zwiększenia podstawy opodatkowania". Ta sama zasada dotyczy przypadku korekt należnego wynagrodzenia „in plus" dokonywanego w trakcie trwania kontraktu (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 5 września 2024 r., sygn. 0112-KDIL3.4012.403.2024.1.MC).

3.16.2.2. Rozliczenie faktur korygujących „in plus" u nabywcy

Przepisy ustawy o VAT nie regulują kwestii rozliczenia faktury korygującej zwiększającej podatek naliczony. Należy tu odpowiednio stosować zasady ogólne zawarte w art. 86 ust. 10–19 ustawy o VAT, jak to przyjmowano w dotychczasowej praktyce orzeczniczej (zob. interpretacje indywidualne Dyrektora KIS: z 8 grudnia 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.702.2025.1.IK, oraz z 9 stycznia 2026 r., sygn. 0113-KDIPT1--2.4012.1178.2025.1.AJB).

3.17. Jak ustalić datę wystawienia lub otrzymania faktury korygującej w KSeF

Dla rozliczenia korekt faktur znaczenie ma data wystawienia lub data otrzymania faktury korygującej. W tabeli 5 pokazano, jak ustalać datę wystawienia i otrzymania faktury korygującej w KSeF.

Tabela 5. Zasady ustalania daty wystawienia i daty otrzymania faktury korygującej w KSeF

Rodzaj faktury korygującej w KSeF	Data wystawienia	Data otrzymania
faktura ustrukturyzowana	dzień przesłania faktury do KSeF (art. 106na ust. 1 ustawy o VAT)	dzień przydzielenia numeru identyfikującego fakturę w KSeF (art. 106na ust. 3 ustawy o VAT)
faktura w trybie offline	data wskazana przez podatnika w polu P_1 struktury logicznej FA(3) (zob. art. 106nda ust. 10, art. 106nf ust. 9, art. 106nh ust. 4 ustawy o VAT)	data przydzielenia numeru identyfikującego fakturę w KSeF

eprasa.pl 282347745a

3.18. Postępowanie w przypadku otrzymania faktur korygujących, w których prawo do odliczenia VAT jest wyłączone

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części, pod warunkiem:

- spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ustawy o VAT, jak i
- niezaistnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy o VAT.

Zatem podatnik nie może odliczyć VAT naliczonego z faktur, w tym z faktur korygujących, jeżeli zaistniały przesłanki negatywne wskazane w art. 88 ustawy o VAT (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 lutego 2026 r., sygn. 0114-KDIP4--2.4012.806.2025.2.WH).

Podatnik nie może odliczyć VAT naliczonego, jeżeli faktura:

- dokumentuje pomyłkowo sprzedaż opodatkowaną zamiast sprzedaży zwolnionej (zob. art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT),
- dokumentuje czynności, które nie zostały dokonane (zob. art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT) – zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24 października 2025 r., sygn. 0111-KDIB3-1.4012.559.2025.3.IK),
- została wystawiona w wyniku pomyłki sprzedawcy lub nadużycia polegającego na wystawieniu faktury np. w celu wymuszenia płatności (tzw. faktura scamowa).

Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, a podatnik odliczył pomyłkowo z faktury pierwotnej podatek naliczony, to po otrzymaniu stosownej faktury korygującej „in minus" nie rozlicza tej korekty faktury. Powinien natomiast skorygować JPK_VAT za okres, w którym rozliczył fakturę pierwotną. Jeśli zaś z takiej faktury pierwotnej nie dokonał odliczenia podatku naliczonego, to nie rozlicza także faktury korygującej (nie musi zatem pomniejszać podatku naliczonego).

Okoliczności, które wyłączałyby prawo do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 88 ustawy o VAT, nie zachodzą w sytuacji, gdy na fakturze pierwotnej:

- kwota podatku naliczonego została zawyżona wskutek zastosowania zawyżonej stawki VAT (np. 23% zamiast 8% lub 0%) – zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 lutego 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.806.2025.2.WH,
- zastosowano wyższy niż prawidłowy kurs walutowy stosowany do przeliczania podstawy opodatkowania oraz kwoty VAT na PLN (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 lutego 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.806.2025.2.WH).

W takich przypadkach korekty rozlicza się na zasadach ogólnych.

eprasa.pl 282347745a

3.19. Faktury korygujące błędy inne niż „kwotowe" i ich wpływ na rozliczenia VAT

Fakturą korygującą powinny być korygowane również pozycje inne niż dotyczące pozycji kwotowych faktury. W takim przypadku faktury korygujące co do zasady nie wpłyną na rozliczenie VAT, ale od tej reguły są wyjątki.

Literówka w adresie nabywcy, nazwie towaru lub usługi, w rachunku bankowym i wystawienie z tego tytułu stosownej faktury korygującej nie powinny wpłynąć na rozliczenia podatku należnego lub podatku naliczonego.

W niektórych przypadkach błędy w „niekwotowych" pozycjach faktury mogą w sposób pośredni wpłynąć na rozliczenia podatkowe, zwłaszcza VAT przez nabywcę lub sprzedawcę. Przykładowo, jeżeli wskutek wskazania błędnej daty sprzedaży na fakturze podatnik rozliczył podatek należny w niewłaściwym okresie, to po skorygowaniu tego błędu w drodze faktury korygującej konieczne będzie wykazanie podatku należnego za właściwy okres (zob. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 lutego 2026 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4012.806.2025.2.WH).

3.20. Faktury korygujące „zerujące" faktury wystawione z niewłaściwym NIP nabywcy – nowe stanowisko MF

Po wprowadzeniu KSeF wykazanie na fakturze niewłaściwego numeru NIP nabywcy zobowiązuje sprzedawcę do wystawienia faktury korygującej tę fakturę „do zera". Skoro są to korekty „in minus", rozliczamy je na bieżąco, czy cofamy się do okresu, w którym wykazano fakturę pierwotną? Ministerstwo Finansów zajęło w tej sprawie korzystne dla podatników stanowisko, uznając, że taka korekta może być rozliczona w tym samym okresie co pierwotna faktura. Dzięki temu takie rozliczenie będzie neutralne finansowo.

3.20.1. Faktura korygująca „zerująca" – kiedy znajduje zastosowanie

W niektórych przypadkach konieczne jest wystawianie faktur korygujących „zerujących".

Po wprowadzeniu KSeF, jeżeli dokonana przez podatnika sprzedaż udokumentowana została fakturą ustrukturyzowaną wystawioną ze wskazaniem niewłaściwego NIP nabywcy, konieczne jest wystawienie faktury korygującej „zerującej".

Wystawianie faktur korygujących „zerujących" (oraz nowych faktur ze wskazaniem właściwego NIP nabywcy) jest w takich przypadkach konieczne. Nie ma technicznej możliwości skorygowania błędu we wskazaniu NIP nabywcy przez wystawienie „zwykłej" faktury korygującej.

eprasa.pl 282347745a

Prawidłowość takiego sposobu postępowania potwierdziło Ministerstwo Finansów w informacji z 21 maja 2026 r. (dalej: pismo MF), odpowiadając na pytania dziennikarzy. Czytamy w niej, że:

MF *(...) z uwagi na uwarunkowania Krajowego Systemu e-Faktur, w sytuacji gdy faktura zawiera błąd w NIP nabywcy, prawidłowym sposobem postępowania jest wystawienie przez sprzedawcę faktury korygującej „do zera", a następnie nowej faktury ustrukturyzowanej na właściwego nabywcę (z poprawnym numerem NIP).*

3.20.2. Termin rozliczenia faktury korygującej „do zera"

Fakturę korygującą „in minus" rozliczamy co do zasady w miesiącu przesłania jej do KSeF, gdy na fakturze korygowanej był wykazany VAT (art. 29a ust. 13 i 13a ustawy o VAT). Czy zasada ta ma również zastosowanie do faktur „zerujących", wystawionych z powodu wykazania błędnego NIP nabywcy? Przepisy nie wyłączają takich przypadków jak korekta „zerująca". W powołanym piśmie MF uznało jednak, że wspomniane zasady nie mają zastosowania.

W dalszej części pisma MF wyjaśniło, że takie faktury korygujące powinny być przez podatników ujmowane w ewidencji VAT oraz plikach JPK_VAT wstecznie, tj. w miesiącu, w którym ujęta została faktura pierwotna zawierająca błędny NIP nabywcy. Również w tym okresie rozliczeniowym powinna zostać wykazana sprzedaż na podstawie nowych faktur wystawionych ze wskazaniem właściwego NIP nabywcy. Jak czytamy w piśmie MF:

MF *(...) fakturę korygującą „do zera" należy ująć w okresie rozliczeniowym, w którym została ujęta faktura pierwotna zawierająca błędny NIP nabywcy. Przyczyna korekty istniała bowiem już w momencie wystawienia faktury pierwotnej (faktura ta nie dokumentowała rzeczywistej sprzedaży na rzecz podmiotu wskazanego w niej jako nabywca, lecz sprzedaż błędnie przypisaną do tego podmiotu). W konsekwencji, jeżeli taka faktura została wykazana w pliku JPK_VAT z deklaracją, konieczne jest jej wyeliminowanie z rozliczenia za okres, w którym została pierwotnie wykazana, tj. za okres rozliczeniowy, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej danej czynności. Jednocześnie faktura sprzedaży wystawiona na prawidłowego nabywcę powinna być również ujęta w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy dla tego rodzaju czynności, ze wskazaniem bieżącej daty wystawienia.*

3.20.3. Ewidencjonowanie korekty w JPK_V7

Korekta ewidencji VAT oraz plików JPK_V7 w związku z wystawieniem faktury „zerującej" i nowej faktury powinna być przez podatników dokonywana jednocześnie. Postępując w ten sposób, unikają ryzyka czasowego wystąpienia u nich podwójnego opodatkowania danej czynności. W takim bowiem przypadku – jak czytamy w piśmie MF:

eprasa.pl 282347745a

MF *(...) faktura korygująca „do zera" oraz nowa, prawidłowo wystawiona faktura ustrukturyzowana będą ujęte w tym samym okresie rozliczeniowym. W efekcie, w rozliczeniu podatnika wykazana zostaje jedna rzeczywista czynność opodatkowana, dokonana na rzecz prawidłowego nabywcy, bez ryzyka (...) czasowego podwójnego opodatkowania tej samej transakcji.*

Ministerstwo Finansów nie wskazało przy tym, na czym powinno polegać „wyeliminowanie faktury z rozliczenia za okres, w którym została pierwotnie wykazana". Jak jednak można przeczytać w punkcie 2 ogólnych założeń dotyczących wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K (założenia te stanowią część broszury informacyjnej dotyczącej struktury JPK_VAT z deklaracją):

MF *(...) korektę błędnego wpisu niewpływającego na wysokość podatku należnego lub naliczonego dokonuje się co do zasady poprzez jego wystornowanie, tj. wpisanie ze znakiem przeciwnym całego wpisu oraz ponowne dodanie prawidłowego wpisu z podaniem pierwotnego numeru dokumentu.*

Korekta w omawianych przypadkach w istocie nie wpływa na wysokość podatku należnego (ani naliczonego), a w konsekwencji należy jej dokonywać w taki właśnie sposób. Uznać jednak należy, że prawidłowy wpis powinien być dokonywany ze wskazaniem numerów (tj. numeru faktury oraz numeru identyfikującego fakturę w KSeF) faktury wystawionej z właściwym NIP nabywcy.

Przykład 21
W kwietniu 2026 r. podatnik dokonał sprzedaży na rzecz podatnika posiadającego NIP 1111111111, którą pomyłkowo udokumentował fakturą ustrukturyzowaną wystawioną przy użyciu KSeF na podatnika posiadającego NIP 2222222222. Na podstawie tej faktury sprzedaż została ujęta w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT przesłanym za kwiecień 2026 r.
Na początku czerwca podatnik zauważył pomyłkę. W tej sytuacji powinien:
- wystawić fakturę korygującą ustrukturyzowaną „zerującą" fakturę wystawioną ze wskazaniem NIP nabywcy 2222222222,
- wystawić nową fakturę ustrukturyzowaną ze wskazaniem NIP nabywcy 1111111111,
- dokonać korekty ewidencji VAT oraz pliku JPK_VAT przesłanego za kwiecień 2026 r. polegającej na wystornowaniu dokonanego na podstawie faktury wystawionej ze wskazaniem NIP nabywcy 2222222222 oraz dodaniu zapisu na podstawie faktury wystawionej ze wskazaniem NIP nabywcy 1111111111.

3.20.4. Wykazywanie błędnej faktury i faktury korygującej przed złożeniem JPK_V7

W omawianym piśmie Ministerstwo Finansów odniosło się do sytuacji, w której przesłany został już plik JPK_VAT z wykazaną sprzedażą udokumentowaną fakturą wystawioną ze wskazaniem niewłaściwego NIP nabywcy. Równie często jednak wystawienie faktury korygującej „zerującej" taką fakturę i wystawienie nowej faktury ze wskazaniem właściwego NIP nabywcy ma miejsce przed przesłaniem pliku JPK_VAT za dany miesiąc.

eprasa.pl 282347745a

Zdaniem redakcji ewidencja VAT, a w konsekwencji pliki JPK_VAT, służą wykazywaniu danych pozwalających na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej (co wynika wprost z treści art. 109 ust. 3 ustawy o VAT), a nie wykazywaniu wszelkich wystawianych i otrzymywanych przez podatników dokumentów. Dlatego nie ma potrzeby wykazywania w niej dokumentów, które są zbędne z punktu widzenia wypełnienia obowiązku wskazania danych pozwalających na prawidłowe rozliczenie podatku i sporządzenie informacji podsumowującej.

Jednocześnie w omawianym przypadku ma miejsce jedna tylko sprzedaż. Dlatego, zdaniem redakcji, nie ma powodu, aby we wskazanych przypadkach wymagać od podatników dokonywania w ewidencji VAT oraz w pliku JPK_VAT trzech odrębnych zapisów, tj. zapisu:

- dokonanego na podstawie faktury wystawionej ze wskazaniem niewłaściwego NIP nabywcy,
- korygującego ten zapis oraz
- dokonanego na podstawie faktury wystawionej ze wskazaniem prawidłowego NIP nabywcy.

Wystarczające jest dokonanie w takich przypadkach jednego tylko zapisu na podstawie faktury wystawionej ze wskazaniem prawidłowego NIP nabywcy. Za takim stanowiskiem przemawia również drugie zdanie pkt 2 ogólnych założeń dotyczących wypełniania części ewidencyjnej w strukturze JPK_V7M i JPK_V7K, gdzie czytamy:

MF *(...) w przypadku gdy podatnik jeszcze nie przesłał pliku za dany okres rozliczeniowy, dopuszczalne jest ujęcie tylko jednego zapisu z poprawnymi danymi.*

Przykład 22
W kwietniu 2026 r. podatnik dokonał sprzedaży na rzecz podatnika posiadającego NIP 8888888888, którą pomyłkowo udokumentował fakturą ustrukturyzowaną wystawioną przy użyciu KSeF na podatnika posiadającego NIP 9999999999. Przed przesłaniem pliku JPK_VAT za kwiecień podatnik zauważył pomyłkę. W tej sytuacji:

- powinien wystawić fakturę korygującą ustrukturyzowaną „zerującą" fakturę wystawioną ze wskazaniem NIP nabywcy 9999999999 oraz wystawić nową fakturę ustrukturyzowaną ze wskazaniem NIP nabywcy 8888888888,
- w pliku JPK_VAT za kwiecień 2026 r. powinien wykazać tylko wpis dotyczący przedmiotowej sprzedaży dokonany na podstawie faktury ze wskazaniem NIP nabywcy 8888888888.

3.20.5. Błędny NIP na fakturze a ryzyko uznania jej za pustą fakturę

Artykuł 108 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Teoretycznie w omawianych przypadkach można rozważyć zastosowanie tego przepisu.

eprasa.pl 282347745a

Jak jednak wskazało Ministerstwo Finansów we wskazanym piśmie:

MF *(...) jeżeli podatnik rozliczył już VAT należny od dokonanej czynności w okresie powstania obowiązku podatkowego, wystawienie nowej faktury ustrukturyzowanej na prawidłowego nabywcę nie będzie skutkować obowiązkiem ponownej zapłaty podatku od tej samej transakcji. Nowa faktura służy bowiem prawidłowemu udokumentowaniu tej samej czynności na rzecz właściwego nabywcy, a nie wykazaniu dodatkowej sprzedaży.*

Tym samym Ministerstwo Finansów *de facto* wskazuje, że w omawianych przypadkach organy podatkowe nie będą traktowały jednej z wystawianych przez podatników faktur jako takich, o których mowa w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT, czyli tzw. pustych faktur.

Na zakończenie należy zwrócić uwagę na fakt, że cytowane pismo MF nie ma charakteru interpretacji ogólnej ani objaśnień podatkowych, a więc podatnicy nie są jego treścią chronieni. Jednak w praktyce jest w zasadzie pewne, że organy podatkowe będą interpretować przepisy zgodnie ze stanowiskiem zajętym przez Ministerstwo Finansów w powołanym piśmie.

3.21. Korekta w polu Podmiot3 – zmiana stanowiska Dyrektora KIS

Korekta faktury w polu Podmiot3 nie powoduje obowiązku wystawienia faktury korygującej „do zera". Wystawca faktury nie musi też wykazywać tej korekty w pliku JPK. Prawidłowość takiego sposobu postępowania potwierdził Dyrektor KIS w interpretacji zmieniającej (sygn. 0113-KDIPT1-3.4012.1091.2025.3.JM).

Stan faktyczny

Gmina była zainteresowana potwierdzeniem sposobu oraz skutków skorygowania faktury wystawionej w ramach KSeF, w przypadku gdy na fakturze pierwotnej wystawionej przez gminę dla innej JST zostanie wykazany wprawdzie prawidłowy nabywca i jego NIP (jako podatnika VAT), ale w odniesieniu do jednostki odbierającej, tj. jednostki organizacyjnej JST wykazywanej jako podmiot trzeci zostanie podana błędna nazwa lub NIP (albo zarówno nazwa, jak i NIP) danej jednostki, nie zostanie wskazany NIP takiej jednostki albo w ogóle nie zostaną wskazane ani jej nazwa, ani NIP.

Stanowisko gminy

1. W przypadku gdy na fakturze wystawionej w KSeF przez gminę dla innej JST zostanie błędnie wskazana jednostka organizacyjna JST (jako podmiot trzeci), tj. błędnie zostanie podana jej nazwa lub NIP (stosowany przez nią jako płatnika PIT), albo w ogóle nie zostanie podany NIP tej jednostki, to jeśli faktura została wystawiona na prawidłowego nabywcę, wówczas w fakturze korygującej należy zmienić jedynie dane dotyczące nieprawidłowej nazwy lub NIP jednostki organizacyjnej JST lub uzupełnić ten NIP danej jednostki.

eprasa.pl 282347745a

2. Biorąc pod uwagę, że na podstawie faktury korygującej zmianie ulegną jedynie dane jednostki organizacyjnej JST jako odbiorcy faktury, a nie nabywcy zafakturowanych towarów lub usług, taka faktura korygująca nie podlega odrębnemu wykazaniu w ewidencji prowadzonej przez gminę dla celów VAT. Faktura korygująca, o której mowa, winna być przechowywana jako dokument źródłowy wraz z fakturą pierwotną.

Zmiana stanowiska Dyrektora KIS

W pierwotnie wydanej interpretacji Dyrektor KIS uznał stanowisko gminy za nieprawidłowe. Po skierowaniu przez gminę sprawy do sądu zmienił zdanie i uznał, że stanowisko gminy jest prawidłowe.

Ostatecznie Dyrektor KIS potwierdził, że:

MF *W sytuacji podania błędnych/niepełnych danych dotyczących jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego, która wykazana byłaby przez Państwa na fakturze sprzedaży jako odbiorca w polu „podmiot trzeci", skorygowanie ww. błędu powinno nastąpić – w myśl art. 106j ust. 1 pkt 5 ustawy – poprzez wystawienie przez Państwa faktury korygującej, zawierającej dane określone w art. 106j ust. 2 ustawy, wskazującej jako przyczynę korekty błędne określenie danych w polu Podmiot3 oraz prawidłową treść korygowanych pozycji, czyli prawidłowe dane podmiotu trzeciego związanego z fakturą, innego niż sprzedawca (Podmiot1) i nabywca (wymieniony w części Podmiot2). Tym samym, w analizowanej sprawie korygowanie pierwotnie wystawionej faktury sprzedaży z powodu wskazania na niej błędnych/niepełnych danych faktycznego odbiorcy towarów i usług, tj. jednostki organizacyjnej JST wykazywanej jako podmiot trzeci, powinno nastąpić poprzez wystawienie przez Państwa jako sprzedawcę faktury korygującej błędne/niepełne dane.*

W przedmiotowej sprawie, w sytuacji gdy faktura została wystawiona na właściwego nabywcę, to wystawienie faktury korygującej „do zera" jest niezasadne.

Zatem Państwa stanowisko w części dotyczącej sposobu korekty faktury, w której zostały podane błędne lub niepełne dane odbiorcy faktury, tj. jednostki organizacyjnej JST wykazywanej jako podmiot trzeci, jest prawidłowe.

Zatem zgodnie z aktualnym podejściem wskazanym w tej interpretacji:

- w przypadku błędów dotyczących nabywcy (Podmiot2) – nadal właściwe jest dokonanie korekty poprzez „wyzerowanie" faktury i wystawienie nowego dokumentu,
- natomiast w sytuacji, gdy nieprawidłowości dotyczą wyłącznie odbiorcy faktury (Podmiot3) – wystarczające jest wystawienie faktury korygującej o charakterze formalnym, bez ingerencji w wartości wykazane na fakturze pierwotnej.

Zmiana ta odzwierciedla bardziej precyzyjne podejście do funkcji poszczególnych danych w strukturze faktury ustrukturyzowanej. Odbiorca faktury, jako podmiot niebędący stroną transakcji w sensie podatkowym, nie wpływa na podstawę opodatkowania, wysokość podatku ani prawa i obowiązki wynikające z przepisów ustawy o VAT.

eprasa.pl 282347745a

Dyrektor KIS potwierdził również prawidłowość stanowiska gminy w sprawie okresu rozliczeniowego ujęcia faktury korygującej w ewidencji i JPK_VAT. W uzasadnieniu zmiany interpretacji Dyrektor KIS stwierdził, że:

MF *Korekta JPK_VAT z deklaracją podatkową ma na celu poprawienie błędu, który został popełniony przy jego sporządzeniu. Może on dotyczyć określenia wysokości zobowiązania podatkowego, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku oraz innych danych zawartych w treści tego pliku. Należy zauważyć, że skorygowanie pliku JPK_VAT z deklaracją podatkową polega na ponownym, poprawnym jego wypełnieniu.*
W rozpatrywanej sprawie nie wystąpi sytuacja, w której należy skorygować dane Podmiotu2, zatem nie będą mieli Państwo obowiązku wykazywania faktury korygującej z prawidłowymi danymi Podmiotu3 w plikach JPK_VAT.
Zatem Państwa stanowisko w części dotyczącej okresu rozliczeniowego, w którym należy ująć fakturę korygującą jest prawidłowe.

Nowe stanowisko należy ocenić pozytywnie z punktu widzenia zasady proporcjonalności oraz efektywności obrotu gospodarczego. Odejście od obowiązku „zerowania" faktur w przypadku błędów o charakterze czysto formalnym prowadzi do:

- ograniczenia nadmiarowych operacji w systemie KSeF,
- zmniejszenia ryzyka powstawania błędów wtórnych,
- uproszczenia ewidencji i raportowania w zakresie JPK_V7.

W realiach funkcjonowania KSeF, gdzie każda faktura oraz jej korekta są rejestrowane i identyfikowane w systemie, redukcja zbędnych czynności ma szczególne znaczenie dla podmiotów o dużej skali działalności.

Zmiana interpretacji nie zwalnia jednak podatników z obowiązku dochowania należytej staranności przy kwalifikacji rodzaju błędu. Kluczowe znaczenie ma prawidłowe rozróżnienie pomiędzy danymi nabywcy a danymi odbiorcy. Błędna ocena w tym zakresie może skutkować zastosowaniem niewłaściwego trybu korekty, co w konsekwencji może rodzić ryzyka podatkowe, w tym w obszarze rozliczeń VAT.

4. Nowe uprawnienia PIP – co się zmieniło dla pracodawców

Od 8 lipca 2026 r. Państwowa Inspekcja Pracy uzyskała uprawnienia do wydawania decyzji administracyjnych o przekształceniu nieprawidłowo zawartych umów cywilnoprawnych w umowy o pracę. Wydanie takiej decyzji będzie jednak poprzedzone poleceniem usunięcia naruszeń dotyczących zawarcia nieprawidłowej umowy – jeżeli to nie nastąpi, dopiero wówczas zostanie wydana decyzja PIP. Pracodawcy przysługuje odwołanie do sądu od tej decyzji.

Nowelizacja ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy została uchwalona przez parlament 11 marca 2026 r. Prezydent podpisał ustawę 2 kwietnia br.

eprasa.pl 282347745a

i jednocześnie skierował ją w trybie kontroli następczej do Trybunału Konstytucyjnego. Nie wpływa to jednak na obowiązywanie nowelizacji, chyba że w przyszłości zakwestionowałby ją TK. Oznacza to, że przepisy nowelizacji weszły w życie 8 lipca 2026 r., z wyjątkiem części przepisów niezwiązanych z głównym przedmiotem nowelizacji (regulacje te weszły w życie 8 kwietnia 2026 r.).

4.1. Nowe uprawnienia Państwowej Inspekcji Pracy

Nowelizacja ustawy o PIP wprowadza rozwiązania prawne zmierzające do wzmocnienia tej instytucji w celu bardziej efektywnego i skutecznego egzekwowania przestrzegania przepisów prawa pracy. Chodzi przede wszystkim o przeciwdziałanie zjawisku „obchodzenia" przepisów przez zastępowanie umów o pracę umowami cywilnoprawnymi lub faktycznego świadczenia pracy bez zawarcia jakiejkolwiek umowy.

4.1.1. Nieprawidłowo zawarta umowa cywilnoprawna a uprawnienia PIP

Nowe przepisy zakładają możliwość przekształcenia w formie decyzji umowy cywilnoprawnej (np. umowy zlecenia, umowy o dzieło) w umowę o pracę. Będzie się to jednak odbywało dwuetapowo.

W pierwszym kroku inspektor pracy wyda polecenie usunięcia naruszeń dotyczących funkcjonowania umowy cywilnoprawnej, jeżeli są spełnione warunki właściwe do zawarcia stosunku pracy. Zatem jeżeli dochodzi do faktycznego świadczenia pracy przez osobę za wynagrodzeniem w warunkach, w których powinna być zawarta umowa o pracę, to takie zatrudnienie, jeśli odbywa się w ramach umowy cywilnoprawnej, będzie mogło zostać zakwestionowane przez inspektora pracy. **Jeżeli naruszenia nie zostaną usunięte, wówczas okręgowy inspektor pracy stwierdzi w drodze decyzji istnienie stosunku pracy.** W takiej sytuacji, na podstawie ustaleń dokonanych w toku kontroli przez inspektora pracy, okręgowy inspektor pracy będzie zawiadamiał strony o wszczęciu postępowania zmierzającego do wydania decyzji o przekształceniu umowy (stroną postępowania będzie również pracownik).

Zatem w przypadku zakwestionowania umowy cywilnoprawnej łączącej strony będą one mogły ukształtować dotychczasowy stosunek cywilnoprawny – w zakresie jego treści lub sposobu realizacji – tak aby usunąć elementy charakterystyczne dla stosunku pracy oraz wyeliminować zarzuty niezgodności z przepisami prawa pracy. Inspektor pracy, wydając polecenie w tym zakresie (na piśmie w postaci papierowej lub elektronicznej), określi termin jego realizacji w taki sposób, żeby ocena wykonania polecenia w oparciu o całokształt okoliczności sprawy nastąpiła w trakcie trwania kontroli (art. 34 ust. 1c ustawy o Państwowej Inspekcji Pracy w brzmieniu od 8 lipca 2026 r., dalej: ustawa o PIP po nowelizacji). Pozwoli to uniknąć sytuacji, w których możliwość realizacji polecenia po zakończeniu kontroli powodowałaby obowiązek przeprowadzenia rekontroli, aby ustalić, czy kontrolowany podmiot wykonał polecenie. Następnie inspektor pracy oceni prawidłowość realizacji wydanego polecenia.

eprasa.pl 282347745a

W przypadku oceny pozytywnej postępowanie zostanie zakończone. Ewentualna ocena negatywna będzie stanowiła podstawę do dalszych działań okręgowego inspektora pracy, tj. podjęcia postępowania administracyjnego albo wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy. Okręgowy inspektor pracy po stwierdzeniu, że praca była wykonywana w warunkach właściwych dla stosunku pracy, będzie mógł:

- wydać decyzję stwierdzającą istnienie stosunku pracy lub
- skierować do właściwego sądu pracy powództwo o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy.

Przykład 23

W firmie produkcyjnej na recepcji pracuje osoba zatrudniona na umowę zlecenia. Podczas kontroli inspektor pracy ustalił, że zleceniobiorca:

- ma narzucony grafik zmianowy (godziny pracy: 6.00–14.00, 14.00–22.00),
- musi osobiście stawiać się w siedzibie firmy,
- podlega bezpośrednim poleceniom kierownika administracji.

W związku z tym inspektor uznał, że mamy do czynienia ze stosunkiem pracy, i nakazał przekształcenie dotychczasowej umowy w umowę o pracę lub zmianę charakteru świadczenia pracy na właściwą dla umowy zlecenia, co w przypadku prowadzenia recepcji jest praktycznie niemożliwe. Strony umowy zlecenia powinny więc zmienić tę umowę na umową o pracę. W przeciwnym razie umowa zostanie przekształcona w umowę o pracę na podstawie decyzji okręgowego inspektora pracy.

Gdy inspektor pracy stwierdza, że praca odbywa się w warunkach charakterystycznych dla etatu (podporządkowanie, określone miejsce i czas, osobiste świadczenie pracy), podejmuje konkretne kroki. Przedstawiono je w tabeli 6.

Tabela 6. Działania inspektora pracy w razie stwierdzenia nieprawidłowo zawartej umowy cywilnoprawnej

Etapy działań	Nieprawidłowo zawarta umowa cywilnoprawna – działania inspektora pracy
Krok 1. Wysłuchanie stron	Zarówno zleceniodawca, jak i wykonawca umowy mogą przedstawić swoje stanowisko.
Krok 2. Wydanie polecenia	Inspektor nakazuje usunięcie naruszeń w określonym terminie (jeszcze w trakcie trwania kontroli).
Krok 3. Reakcja stron	Strony mają dwie możliwości: ■ zawarcie umowy o pracę (naprawienie błędu zgodnie z sugestią inspektora), ■ zmiana warunków współpracy (przekształcenie sposobu wykonywania zadań tak, aby realnie przestały przypominać stosunek pracy, np. rezygnacja z grafiku i bezpośrednich poleceń służbowych).

eprasa.pl 282347745a

Uprawnienie w zakresie wydawania decyzji o przekształceniu umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę zostało przypisane do zadań okręgowego inspektora pracy. W konsekwencji także uprawnienie do wytaczania powództw czy wstępowania do postępowania w sprawach o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy będzie pozostawało w zakresie kompetencji okręgowego inspektora pracy (nie, jak dotychczas, inspektorów pracy). Ma to zapewnić większą wnikliwość przy analizowaniu sytuacji prawnej i faktycznej, niż gdyby dokonywał tego inspektor pracy przeprowadzający kontrolę.

Wydanie decyzji przez okręgowego inspektora pracy nie może być podstawą jakiegokolwiek niekorzystnego traktowania pracownika, a zwłaszcza nie może stanowić przyczyny uzasadniającej wypowiedzenie stosunku pracy lub jego rozwiązanie bez wypowiedzenia przez pracodawcę.

Dla zapewnienia możliwości skutecznej kontroli inspektorom pracy poszerzono katalog podmiotów podlegających kontroli PIP. Czynnościom kontrolnym będą poddawani pracodawcy oraz niebędący pracodawcami przedsiębiorcy i inne jednostki organizacyjne, na rzecz których jest, lub w okresie jednego roku poprzedzającego dzień podjęcia kontroli była, świadczona praca przez osoby fizyczne, w tym osoby wykonujące na własny rachunek działalność gospodarczą, bez względu na podstawę prawną świadczenia tej pracy (art. 13 pkt 1 ustawy o PIP po nowelizacji). Wszczęcie przez okręgowego inspektora pracy postępowania zmierzającego do wydania decyzji o przekształceniu umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę przerywa bieg przedawnienia roszczeń pracowniczych dotyczących stosunku pracy. Po przerwaniu biegu termin przedawnienia biegnie na nowo od dnia uprawomocnienia się decyzji wydanej w tym postępowaniu albo od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu wydanego w wyniku wniesienia odwołania albo powództwa o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy (art. 33a ust. 8 ustawy o PIP po nowelizacji). Decyzja PIP stwierdzająca istnienie stosunku pracy jest wydawana na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej i powinna zawierać:

- oznaczenie organu PIP,
- datę wydania,
- oznaczenie strony lub stron decyzji,
- powołanie podstawy prawnej,
- rozstrzygnięcie,
- pouczenie o przysługujących środkach odwoławczych,
- podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji.

Rozstrzygnięcie decyzji PIP stwierdzającej istnienie stosunku pracy powinno zawierać:

- oznaczenie stron umowy o pracę,
- rodzaj umowy o pracę,

eprasa.pl 282347745a

- datę zawarcia umowy o pracę,
- rodzaj pracy,
- miejsce wykonywania pracy,
- wymiar czasu pracy,
- wysokość wynagrodzenia za pracę.

Wskazana decyzja PIP musi zawierać także uzasadnienie faktyczne i prawne, a przy jej wydawaniu uwzględni się stan faktyczny istniejący w czasie kontroli – od dnia jej rozpoczęcia. Jeżeli natomiast zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie pozwoli na ustalenie:

- rodzaju zawartej pomiędzy stronami umowy o pracę – w decyzji zostanie wskazana umowa na czas nieokreślony,
- miejsca wykonywania pracy – w decyzji zostanie wskazana siedziba pracodawcy,
- wymiaru czasu pracy – w decyzji zostanie wskazany pełny wymiar czasu pracy,
- wynagrodzenia za pracę – w decyzji zostanie wskazane minimalne wynagrodzenie za pracę.

Datą zawarcia umowy o pracę w przedstawionej sytuacji będzie data wydania decyzji przez okręgowego inspektora pracy. Jeżeli jednak pomiędzy datą rozpoczęcia kontroli a datą uprawomocnienia się decyzji dojdzie do rozwiązania umowy cywilnoprawnej z inicjatywy pracodawcy lub wypowiedzenia tej umowy przez pracodawcę albo zaprzestania faktycznego świadczenia pracy z inicjatywy pracodawcy, datą zawarcia umowy o pracę będzie data rozpoczęcia kontroli.

Decyzja PIP staje się wykonalna z dniem następującym po dniu, w którym upływa termin do wniesienia odwołania, jeżeli żadna ze stron nie wniosła odwołania, albo z dniem prawomocnego orzeczenia sądu lub z dniem nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności w przypadku sądowego postępowania odwoławczego.

4.1.2. Odwołanie od decyzji PIP

Od decyzji okręgowego inspektora pracy w zakresie stwierdzenia istnienia stosunku pracy stronie decyzji przysługuje odwołanie na zasadach określonych w ustawie z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.). Odwołanie można wnieść na piśmie za pośrednictwem okręgowego inspektora pracy, w terminie 1 miesiąca od dnia doręczenia decyzji, do sądu rejonowego (sądu pracy). Właściwy do rozpatrzenia sprawy jest sąd według miejsca świadczenia pracy określonego w decyzji okręgowego inspektora pracy.

WAŻNE! Odwołanie od decyzji PIP w sprawie przekształcenia umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę należy złożyć do sądu za pośrednictwem okręgowego inspektora pracy.

eprasa.pl 282347745a

Pełnomocnikiem okręgowego inspektora pracy w sprawach odwołań od decyzji stwierdzających istnienie stosunku pracy oraz od decyzji dotyczących interpretacji obok profesjonalnego pełnomocnika może być również pracownik PIP.

Odwołanie powinno zawierać oznaczenie zaskarżonej decyzji, zwięzłe przytoczenie zarzutów oraz wniosków, a także ich uzasadnienie oraz podpis odwołującego. Odwołujący jest zobowiązany powołać się w odwołaniu na wszystkie twierdzenia i dowody. Twierdzenia i dowody niepowołane w odwołaniu będą mogły być powoływane wyłącznie wtedy, gdy strona uprawdopodobni, że ich powołanie nie było wcześniej możliwe albo że potrzeba ich powołania wynikła później.

W przypadku gdy okręgowy inspektor pracy uzna odwołanie w całości za słuszne, będzie mógł zmienić lub uchylić zaskarżoną decyzję. W przeciwnym razie będzie miał obowiązek przekazać odwołanie niezwłocznie do sądu wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy oraz ze swoim stanowiskiem w sprawie odwołania, niepóźniej niż w terminie 1 miesiąca od dnia jego wniesienia.

Sprawy dotyczące ustalenia istnienia stosunku pracy, które trafią do sądu, mogą zakończyć się w drodze ugody sądowej. Niedopuszczalne jest natomiast poddanie sporu pod rozstrzygnięcie sądu polubownego.

4.1.3. Postępowanie sądowe

Przyjęte rozwiązania dotyczące procedury sądowej w zakresie odwołania od decyzji PIP mają przeciwdziałać przewlekłości postępowań związanych z ustaleniem istnienia stosunku pracy. Sąd nie ma obowiązku przeprowadzać ponownie wszystkich czynności dowodowych, jakie zostały dokonane w toku kontroli czy postępowania administracyjnego prowadzonego przez PIP (sąd może powołać się na kodeksowe przesłanki oddalenia wniosku dowodowego). Dodatkowo sąd drugiej instancji może uchylić zaskarżony wyrok i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania wyłącznie w razie nierozpoznania przez sąd pierwszej instancji istoty sprawy albo gdy wydanie wyroku będzie wymagało przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości. Przepisy te mają zastosowanie zarówno do postępowania sądowego z odwołania od decyzji okręgowego inspektora pracy, jak i do postępowań z powództwa o ustalenie stosunku pracy.

Sąd ma możliwość wydania wyroku wstępnego co do istnienia stosunku pracy, gdy uzna, że wyniki dotychczasowego postępowania pozwalają na rozstrzygnięcie sprawy w tym zakresie. Wyrok taki będzie mógł zostać wydany, jeżeli sąd uzna, że takie warunki zostały spełnione na podstawie twierdzeń i dowodów zawartych w pozwie oraz odpowiedzi na pozew, jak i wówczas, gdy zostaną one spełnione dopiero po przeprowadzeniu dowodów na rozprawie. W takich przypadkach strony uzyskają rozstrzygnięcie kluczowego zagadnienia, tj. stwierdzenie przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku pracy, bez konieczności oczekiwania na rozstrzygnięcie pozostałych zagadnień objętych sporem i dotyczących treści stosunku pracy. Uzupełnieniem tej regulacji jest także możliwość wydawania wyroków częściowych, gdy sąd uzna, że

eprasa.pl 282347745a

wyniki dotychczasowego postępowania pozwalają na rozstrzygnięcie sprawy nie tylko w zakresie samego istnienia stosunku pracy, ale również w zakresie niektórych elementów dotyczących treści tego stosunku.

Jeżeli odwołanie zawiera wniosek o uchylenie rygoru natychmiastowej wykonalności nadanego zaskarżonej decyzji albo jeżeli wniesiono zażalenie na postanowienie okręgowego inspektora pracy o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji odnośnie do przekształcenia umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę, sąd w przedmiocie wniosku lub zażalenia orzeka postanowieniem. Wniosek albo zażalenie podlega rozpoznaniu bezzwłocznie, niepóźniej jednak niż w terminie 3 dni od dnia wpływu do sądu.

Dla przyspieszenia postępowań sądowych spraw o ustalenie istnienia i treści stosunku pracy kluczowe znaczenie ma wprowadzenie przepisu, zgodnie z którym w terminie 1 miesiąca zostanie wyznaczony przez sąd pierwszej instancji termin posiedzenia do rozpoznania sprawy. Termin ten ma charakter instrukcyjny, niemniej jednak jego wprowadzenie niewątpliwie przyczyni się do zdynamizowania rozpoznawania takich spraw, w szczególności w związku z wprowadzeniem możliwości ich rozpoznania na posiedzeniu niejawnym. Koncentracji twierdzeń i dowodów już na wstępnym etapie postępowania sprzyja natomiast obowiązek powołania wszystkich takich twierdzeń i dowodów w odwołaniu od decyzji lub w odpowiedzi na odwołanie. Twierdzenia i dowody niepowołane na tym etapie mogą być powoływane wyłącznie wtedy, gdy strona uprawdopodobni, że ich powołanie nie było wcześniej możliwe albo że potrzeba ich powołania wynikła później.

W celu uniknięcia odwetowego rozwiązania umowy (z uwagi na ustalenie stosunku pracy decyzją PIP) procedura cywilna przewiduje specyficzną formę zabezpieczenia dla pracownika. Zmiana w tym zakresie zakłada, że w przypadku wytoczenia powództwa o ustalenie stosunku pracy lub odwołania od decyzji okręgowego inspektora pracy sąd może nałożyć na drugą stronę obowiązek przestrzegania rygorów ochronnych wynikających z prawa pracy. Niezależnie od nazwy widniejącej na umowie do jej wypowiedzenia lub rozwiązania w trakcie obowiązywania zabezpieczenia są zatem stosowane przepisy prawa pracy dotyczące ochrony przed wypowiedzeniem (m.in. obowiązek uzasadnienia wypowiedzenia czy konsultacji związkowej). Wniosek o udzielenie powyższego zabezpieczenia podlega rozpoznaniu bezzwłocznie, niepóźniej jednak niż w terminie 3 dni od dnia jego wpływu do sądu.

Sąd pracy jest uprawniony do oddalenia odwołania, jeżeli nie będzie podstaw do jego uwzględnienia. W przypadku uwzględnienia odwołania sąd uchyli lub zmieni w całości bądź w części zaskarżoną decyzję okręgowego inspektora pracy i orzeknie co do istoty sprawy. Sąd drugiej instancji, uchylając wyrok i poprzedzającą go decyzję okręgowego inspektora pracy, może przekazać sprawę do ponownego rozpoznania okręgowemu inspektorowi pracy, który wydał decyzję.

eprasa.pl 282347745a

Do postępowań sądowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie nowelizacji, w których PIP wniosła powództwo o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy, należy stosować przepisy k.p.c. w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie omawianej nowelizacji.

4.1.4. Skutki decyzji PIP

Decyzja o stwierdzeniu istnienia stosunku pracy, jeżeli zawarto umowę cywilnoprawną, od dnia jej wydania wywołuje skutki prawne, jakie wiążą się ze stwierdzeniem istnienia stosunku pracy na gruncie przepisów prawa pracy, prawa podatkowego, ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz obowiązkowych wpłat na fundusze (np. Fundusz Pracy, FGŚP). Oznacza to, że stosunek pracy stwierdzany w decyzji będzie istniał od dnia jej wydania przez okręgowego inspektora pracy. W ograniczonym zakresie, tj. dotyczącym wyłącznie powszechnej i szczególnej ochrony pracowników przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem umowy o pracę, i tylko wobec pracowników, z którymi pracodawca ze swojej inicjatywy zakończył współpracę po rozpoczęciu kontroli a przed uprawomocnieniem się decyzji, stosunek pracy obowiązuje ze skutkiem od dnia wszczęcia kontroli. W takim przypadku pracownik, którego stosunek pracy został stwierdzony w decyzji, a którego umowa została rozwiązania lub wypowiedziana z naruszeniem przepisów prawa pracy przed dniem uprawomocnienia się tej decyzji, ale już po rozpoczęciu kontroli, ma roszczenie o przywrócenie do pracy bądź zaskarżenie wypowiedzenia na zasadach określonych w ustawie z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy, dalej: k.p. (terminy na wniesienie do sądu pracy roszczeń związanych z wadliwym rozwiązaniem stosunku pracy rozpoczną bieg od dnia, w którym decyzja stała się prawomocna).

Postępowanie sądowe pozostaje jedyną drogą umożliwiającą uzyskanie skutków wstecznych w zakresie przekształcenia stosunku cywilnoprawnego w stosunek pracy.

Decyzja PIP staje się wykonalna z dniem następującym po dniu, w którym upływa termin na wniesienie odwołania, o ile żadna ze stron nie wniosła odwołania, albo z dniem prawomocnego orzeczenia sądu, albo z dniem nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności. Rygor taki jest nadawany jedynie w sprawach dotyczących osób objętych szczególną ochroną pracowników przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem umowy o pracę. Na postanowienie nadające decyzji rygor natychmiastowej wykonalności stronie przysługuje zażalenie na zasadach określonych w k.p.c. Decyzja nie obowiązuje z mocą wsteczną.

> Podmiot, który przed dniem wejścia w życie omawianej nowelizacji, tj. przed 8 lipca 2026 r., zawarł z osobą wykonującą pracę umowę cywilnoprawną lub na rzecz którego osoba faktycznie świadczyła pracę za wynagrodzeniem, mimo że stosunek ten spełniał wszystkie cechy stosunku pracy, i który w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy dobrowolnie doprowadzi do stanu zgodnego z prawem przez zawarcie umowy o pracę, nie poniesie odpowiedzialności.

eprasa.pl 282347745a

Podmiot kontrolowany, do którego została skierowana decyzja, jest zobowiązany do poinformowania, na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, o jej realizacji odpowiedniego organu PIP z upływem terminów określonych w decyzji lub po jej uprawomocnieniu.

Przekazanie do sądu powszechnego odwołania od decyzji PIP albo powództwa o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia należności podatkowych (art. 70 § 6 pkt 3a–3b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa). Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania sądowego.

Decyzja PIP wywiera także wpływ na bieg terminu przedawnienia należności z tytułu składek ZUS. Ulegnie on zawieszeniu od dnia wniesienia odwołania od tej decyzji do dnia, w którym decyzja ta stała się ostateczna, a w przypadku wniesienia odwołania do sądu – do dnia, w którym orzeczenie sądu stało się prawomocne.

Natomiast za podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne pracownika (wobec którego decyzją PIP stwierdzono istnienie stosunku pracy) jest przyjmowana kwota wykazana z tytułu zakwestionowanego (art. 6 ust. 1 pkt 4 albo 5 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, dalej: ustawa systemowa), w okresie od dnia wydania decyzji do dnia, w którym stała się ona ostateczna, a w przypadku wniesienia odwołania do sądu – do dnia, w którym orzeczenie stało się prawomocne. Korzystne z punktu widzenia ubezpieczonego jest to, że składki opłacone za osobę zgłoszoną do ubezpieczeń społecznych z tytułu zakwestionowanego (art. 6 ust. 1 pkt 4 albo 5 ustawy systemowej), wobec której wydano decyzję PIP (stwierdzającą istnienie stosunku pracy), ZUS uzna za opłacone na poczet należności z tytułu pracowniczego.

4.1.5. Przekształcenie umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę przez PIP – procedura krok po kroku

Od 8 lipca 2026 r. Państwowa Inspekcja Pracy uzyskała prawo przekształcenia umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę w wyniku decyzji administracyjnej. Pracodawca może jednak zakwestionować taką decyzję na drodze sądowej. Poniżej przedstawiono procedurę postępowania PIP w tym zakresie.

Krok 1. Kontrola i sprawdzanie cech stosunku pracy

Inspektor pracy podczas kontroli w pierwszej kolejności będzie sprawdzał, czy faktyczny sposób wykonywania pracy przez zleceniobiorcę lub kontrahenta B2B spełnia warunki właściwe dla stosunku pracy wynikające z art. 22 k.p.

Kluczowe elementy, które decydują, że dany stosunek prawny jest stosunkiem pracy:

- **podporządkowanie:** wykonywanie poleceń przełożonego co do sposobu pracy,
- **miejsce i czas:** sztywne godziny pracy (np. 8.00–16.00) i stałe miejsce pracy, np. stanowisko wyznaczone w biurze firmy,

eprasa.pl 282347745a

- **osobiste świadczenie pracy:** zakaz zastępowania zatrudnionego przy wykonywaniu pracy przez inną osobę, np. podwykonawców,
- **ryzyko:** pracownik nie ponosi ryzyka gospodarczego prowadzonej przez pracodawcę działalności.

Przykład 24
Anna S. pracuje jako graficzka na podstawie umowy B2B. Musi być dostępna przy komputerze w godz. 9.00–17.00. Dodatkowo raportuje wyniki swojej pracy na koniec każdego dnia do menedżera i korzysta z firmowego laptopa z zainstalowanym monitoringiem czasu pracy. Wykonywana w ten sposób praca może zostać zakwestionowana przez PIP, ponieważ charakter pracy Anny S. jest wyraźnie podporządkowany służbowo zatrudniającemu i wskazuje, że mamy do czynienia ze stosunkiem pracy.

Krok 2. Wysłuchanie stron

Inspektor pracy przeprowadzający kontrolę, który zakwestionuje umowę cywilnoprawną, powinien umożliwić stronom umowy ich wysłuchanie w związku z wątpliwościami dotyczącymi rodzaju łączącej ich formy współpracy. Zarówno zleceniodawca, jak i wykonawca umowy mogą przedstawić swoje stanowisko w tej sprawie. Ich opinia nie jest wiążąca dla inspektora PIP.

Krok 3. Polecenie usunięcia naruszeń przez inspektora pracy

Zanim dojdzie do wydania decyzji nakazującej przekształcenie umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę, inspektor pracy musi skierować do pracodawcy polecenie. W poleceniu tym inspektor nakazuje usunięcie naruszeń w określonym terminie (jeszcze w trakcie trwania kontroli).

Strony umowy mają wówczas dwie możliwości:

- zawarcia umowy o pracę (naprawienie błędu zgodnie z sugestią inspektora),
- zmiany warunków współpracy (przekształcenie sposobu wykonywania zadań tak, aby realnie przestały przypominać stosunek pracy, np. rezygnacja z grafiku i bezpośrednich poleceń służbowych).

Jeśli pracodawca zastosuje się do polecenia inspektora PIP, procedura zazwyczaj zakończy się bez nakładania sankcji administracyjnych. Następnie inspektor pracy oceni prawidłowość realizacji wydanego polecenia. W przypadku oceny pozytywnej postępowanie zostanie zakończone. Ewentualna ocena negatywna będzie stanowiła podstawę do dalszych działań inspektora pracy.

Krok 4. Wydanie decyzji administracyjnej o przekształceniu umowy

Jeśli pracodawca zignoruje polecenie PIP, okręgowy inspektor pracy po stwierdzeniu, że praca była wykonywana w warunkach właściwych dla stosunku pracy, może:

- wydać decyzję stwierdzającą istnienie stosunku pracy,
- skierować do właściwego sądu pracy powództwo o ustalenie istnienia lub treści stosunku pracy.

eprasa.pl 282347745a

Decyzja okręgowego inspektora pracy zastępuje oświadczenie woli pracodawcy. Z dniem uprawomocnienia się decyzji (lub nadania rygoru natychmiastowej wykonalności) dotychczasowy zleceniobiorca staje się pracownikiem.

Decyzja PIP stwierdzająca istnienie stosunku pracy jest wydawana na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej i powinna zawierać określone elementy. Więcej na temat tego, jakie elementy powinna zawierać decyzja PIP stwierdzająca istnienie stosunku pracy, a także co obejmuje i kiedy staje się wykonalna, piszemy w punkcie **4.1.1. Nieprawidłowo zawarta umowa cywilnoprawna a uprawnienia PIP.**

Krok 5. Odwołanie od decyzji okręgowego inspektora pracy

Od decyzji okręgowego inspektora pracy w zakresie stwierdzenia istnienia stosunku pracy stronie decyzji przysługuje odwołanie. Można wnieść je na piśmie za pośrednictwem okręgowego inspektora pracy, w terminie 1 miesiąca od dnia doręczenia decyzji, do sądu rejonowego (sądu pracy). Właściwy do rozpatrzenia sprawy jest sąd według miejsca świadczenia pracy określonego w decyzji okręgowego inspektora pracy.

Odwołanie powinno zawierać:

- oznaczenie zaskarżonej decyzji,
- zwięzłe przytoczenie zarzutów oraz wniosków, a także ich uzasadnienie,
- podpis odwołującego.

Odwołujący jest zobowiązany powołać się w odwołaniu na wszystkie twierdzenia i dowody.

Odwołanie może też zawierać wniosek o uchylenie rygoru natychmiastowej wykonalności nadanego zaskarżonej decyzji. Możliwe jest także wniesienie zażalenia na postanowienie okręgowego inspektora pracy o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji odnośnie do przekształcenia umowy cywilnoprawnej w umowę o pracę. Wniosek albo zażalenie podlega rozpoznaniu przez sąd w formie postanowienia bezzwłocznie, niepóźniej jednak niż w terminie 3 dni od dnia wpływu do sądu.

Krok 6. Rozpatrzenie odwołania przez okręgowego inspektora pracy

W przypadku gdy okręgowy inspektor pracy uzna odwołanie w całości za słuszne, może zmienić lub uchylić zaskarżoną decyzję. W przeciwnym razie ma obowiązek przekazać odwołanie niezwłocznie do sądu wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy oraz ze swoim stanowiskiem w sprawie odwołania, niepóźniej niż w terminie 1 miesiąca od dnia jego wniesienia.

Krok 7. Skutki decyzji PIP

Decyzja PIP o przekształceniu umowy staje się wykonalna z dniem:

- następującym po dniu, w którym upływa termin na wniesienie odwołania, o ile żadna ze stron nie wniosła odwołania;
- prawomocnego orzeczenia sądu;

eprasa.pl 282347745a

- nadania jej rygoru natychmiastowej wykonalności. Rygor taki będzie nadawany jedynie w sprawach dotyczących osób objętych szczególną ochroną przed wypowiedzeniem lub rozwiązaniem umowy o pracę.

Ustalenie stosunku pracy przez PIP pociąga za sobą w zakresie:

- **ZUS** – konieczność skorygowania deklaracji i dopłaty składek (często do 5 lat wstecz, jeśli kontrola wykaże długotrwałe naruszenie),
- **zobowiązań podatkowych** – rozliczenie zaliczek na podatek dochodowy jak od przychodu ze stosunku pracy,
- **uprawnień pracowniczych** – pracownik może żądać wypłaty za nadgodziny, udzielenia zaległego urlopu wypoczynkowego za maksymalnie 3 lata wstecz.

Tabela 7. Rekomendacje dla pracodawców

Etapy działań	Opis
Krok 1. Audyt umów B2B i zlecenia	Przejrzyj umowy pod kątem postanowień, czy nie spełniają warunków właściwych dla stosunku pracy
Krok 2. Zmiana sposobu pracy	Jeśli chcesz utrzymać umowy zlecenia i B2B, musisz zrezygnować z bezpośredniego nadzoru nad zatrudnionymi. Rozliczaj kontrahentów za wynik (efekt) pracy, a nie za gotowość do pracy w godzinach pracy zakładu.
Krok 3. Wprowadzenie swobody świadczenia usług	Pozwól kontrahentom na wybór miejsca pracy i realną możliwość korzystania z podwykonawców przy realizacji umowy.

4.2. Interpretacje indywidualne GIP

Nowością wprowadzoną w omawianej ustawie jest zobowiązanie Głównego Inspektora Pracy do wydawania interpretacji indywidualnych. Podmiot zatrudniający może zwrócić się z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów prawa pracy dotyczących ustalenia, czy przedstawiony we wniosku stosunek prawny stanowi umowę o pracę w rozumieniu art. 22 § 1 k.p. Opłata od wniosku wynosi 40 zł i stanowi przychód PIP. Celem przyjętego rozwiązania jest wskazanie stronom stosunku prawnego, czy właściwie zinterpretowały przepisy w kontekście łączącego je stosunku prawnego. Interpretacja GIP jest wiążąca dla organów PIP w odniesieniu do wnioskodawcy, nie jest natomiast wiążąca dla podmiotu zatrudniającego. Nie może on być obciążony sankcjami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji indywidualnej. Interpretacje powinny być wydawane bez zbędnej zwłoki, niepóźniej niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania kompletnego wniosku.

Przykład 25
Załóżmy, że agencja marketingowa PROMO SA planuje zatrudnienie 10 specjalistów na podstawie kontraktów B2B. Chcąc ograniczyć ryzyko prawne, złożyła do GIP

eprasa.pl 282347745a

wniosek o interpretację indywidualną, dołączając projekt umowy i opis warunków współpracy. Agencja wniosła opłatę 400 zł (10 stanów faktycznych × 40 zł). GIP wydał decyzję w ciągu 28 dni, uznając przyjęty model za zgodny z prawem. Agencja zastosowała się do otrzymanej interpretacji. Nawet jeśli inspektor PIP w przyszłości oceni sprawę inaczej, PROMO SA nie poniesie kar.

WAŻNE! Interpretacja indywidualna GIP nie wyłącza możliwości oceny przez PIP rzeczywistego charakteru stosunku prawnego w toku kontroli, jeżeli ustalony w jej trakcie stan faktyczny będzie różnił się od opisanego we wniosku.

Udzielenie interpretacji indywidualnej następuje w drodze decyzji, od której służy odwołanie do właściwego sądu pracy (sądu okręgowego) w terminie i według zasad określonych w k.p.c. Opłata od odwołania od decyzji w sprawie interpretacji indywidualnej wynosi 200 zł. Odwołanie rozpatrzy sąd powszechny, co wynika ze specyfiki przedmiotu interpretacji. Właściwy w sprawie jest sąd okręgowy, a możliwość złożenia skargi kasacyjnej jest wyłączona. Właściwość sądów okręgowych w tych sprawach została ustalona bez względu na wartość przedmiotu sporu. Właściwość miejscowa sądu została określona w ten sposób, że właściwy jest sąd, w którego obszarze właściwości znajduje się miejsce zamieszkania odwołującego się albo jego siedziba.

GIP jest zobowiązany do zamieszczenia w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie urzędu interpretacji indywidualnych (po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w ich treści).

4.3. Zmiany w przeprowadzaniu kontroli przez PIP

Omawiana nowelizacja wprowadziła również istotne zmiany w zakresie kontroli przeprowadzanych przez PIP.

4.3.1. Możliwość przeprowadzania transmisji online i sporządzania odpisów

W wyniku nowelizacji przepisów inspektor pracy uzyskał możliwość żądania od podmiotu kontrolowanego przeprowadzenia transmisji online umożliwiającej kontrolę dokumentów, wysłuchanie stron i przesłuchanie przy użyciu urządzeń telekomunikacyjnych zapewniających dwukierunkowy przekaz obrazu lub obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym. Oba tryby wymagają stosowania środków technicznych i organizacyjnych zapewniających bezpieczeństwo transmisji danych.

Nowe kompetencje inspektora pracy mają zwiększyć nie tylko efektywność przeprowadzonych czynności, ale bardzo często w ogóle umożliwić ich dokonanie. Teletransmisja może być przeprowadzona przez osobę przygotowaną do przedstawienia inspektorowi

eprasa.pl 282347745a

pracy stanu bezpieczeństwa i higieny pracy, np. może być to osoba pełniąca funkcję służby bhp.

Uprawnienie do przeprowadzenia kontroli w trybie online jest wyjątkiem od reguły podejmowania czynności w formie stacjonarnej, realizowanym wyłącznie w uzasadnionych przypadkach, np. braku możliwości lub konieczności osobistego wykonania czynności kontrolnych.

Współpracę pomiędzy kontrolowanym a kontrolującym ma ułatwić również możliwość zażądania przez inspektora pracy dokumentów (akt osobowych i innych dokumentów związanych z wykonywaniem pracy) w postaci papierowej lub elektronicznej. Na usprawnienie przebiegu postępowania kontrolnego wpływa również prawo inspektora do wykonywania odpisów lub wyciągów z dokumentów, kopii dokumentów w postaci elektronicznej oraz w postaci papierowej, jak również zestawień i obliczeń sporządzanych na podstawie dokumentów, a w razie potrzeby żądania ich od podmiotu kontrolowanego.

4.3.2. Kontrola zdalna

Nowelizacja wprowadziła również możliwość kontroli zdalnej. Ma to zapewnić sprawne przeprowadzenie kontroli w sytuacjach ograniczenia funkcjonowania urzędu z powodu sytuacji nadzwyczajnych, ułatwić podmiotom kontrolowanym komunikację z urzędem oraz znacznie usprawnić prowadzenie czynności kontrolnych. Kontrola w trybie zdalnym jest dopuszczalna wyłącznie w uzasadnionych przypadkach, jeżeli nie będzie to stać w sprzeczności z celem kontroli oraz w żaden sposób nie ograniczy możliwości przeprowadzania przez inspektora pracy typowych czynności kontrolnych (bezpośrednia wizytacja na terenie podmiotu kontrolowanego, możliwość żądania przedłożenia dokumentów, przesłuchiwanie osób).

Przeprowadzenie kontroli w omawianym trybie nie wymaga zgody podmiotu kontrolowanego, a okazanie legitymacji kontrolera oraz dostarczenie upoważnienia odbywa się z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej. Dla zapewnienia bezpieczeństwa cyfrowego prowadzenie kontroli lub poszczególnych czynności kontrolnych w sposób zdalny jest możliwe przy użyciu środków technicznych i organizacyjnych zapewniających odpowiedni poziom bezpieczeństwa w systemach teleinformatycznych.

4.3.3. Przesłuchiwanie w ramach tzw. pomocy prawnej

Ustawodawca, wychodząc naprzeciw problemom związanym z miejscem zamieszkania pracownika i siedzibą zakładu pracy, wprowadził możliwość przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków w ramach tzw. pomocy prawnej. Inspektor pracy może zwrócić się do właściwego terytorialnie okręgowego inspektora pracy, aby wezwał osobę zamieszkującą lub przebywającą na terenie działania tego inspektoratu pracy do złożenia wyjaśnień lub zeznań związanych z przeprowadzaną kontrolą. Inspektor pracy przeprowadzający kontrolę wskazuje w takim przypadku okoliczności będące

eprasa.pl 282347745a

przedmiotem wyjaśnień lub zeznań. Ustalenia dokonane przez inny organ PIP są włączane do treści protokołu kontroli. Z jednej strony pozwoli to na oparcie na nich dalszych działań organu, z drugiej zaś podmiot kontrolowany będzie miał szansę ustosunkowania się do nich (możliwość złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli).

4.3.4. Wyniki kontroli w postaci papierowej lub elektronicznej

Ustalenia kontroli mogą być dokumentowane w protokole kontroli sporządzonym na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej (te same formy będą dotyczyły sporządzania notatki urzędowej oraz wystąpień). Dotychczas była stosowana jedynie postać papierowa, co pozostawało w sprzeczności z praktyką obrotu gospodarczego.

Zmieniono także regulacje dotyczące przekazania protokołu kontroli podmiotowi kontrolowanemu. Czynności tej dokonuje inspektor pracy przeprowadzający kontrolę. Protokół w postaci papierowej jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Zmiana umożliwi przekazywanie podmiotowi kontrolowanemu jednego egzemplarza protokołu kontroli w różny, możliwy sposób, np. za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

Ponadto zgodnie z nowymi przepisami podmiot kontrolowany lub organ sprawujący nad nim nadzór, do którego skierowano wystąpienie, jest zobowiązany w terminie określonym w wystąpieniu, niedłuższym niż 30 dni, zawiadomić na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej odpowiedni organ PIP o terminie i sposobie realizacji wniosków pokontrolnych.

4.4. Wymiana danych między PIP, ZUS i KAS

Omawiana nowelizacja określa, że wymiana danych i informacji między PIP, ZUS i KAS odbywa się z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego. System ten, zbudowany przez ZUS, pozwala na wymianę danych i informacji za jego pośrednictwem w drodze teletransmisji. Uregulowania te stały się podstawą do zawarcia porozumienia między zainteresowanymi instytucjami, określającego szczegółowy zakres tych danych. Są to dane i informacje niezbędne do dokonywania analizy ryzyka naruszenia prawa i niewykonywania obowiązków z zakresu prawa pracy i legalności zatrudnienia, prawa podatkowego, ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego. Instytucje są zobowiązane do przestrzegania zasady minimalizmu przetwarzania danych, ponieważ wymieniane będą jedynie dane niezbędne do realizacji zamierzonych celów.

PIP uzyskała prawo do nieodpłatnego pozyskiwania wszelkich informacji zgromadzonych przez ZUS w zakresie niezbędnym do realizacji zadań PIP – dotychczas zakres danych pozyskiwanych przez PIP był znacznie ograniczony. PIP otrzymywała dotąd dane zebrane przez ZUS na koncie ubezpieczonego i koncie płatnika składek w zakresie podlegania ubezpieczeniom społecznym, a także dane o wypadkach przy pracy.

eprasa.pl 282347745a

Szef KAS udostępnia natomiast PIP i ZUS z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych dane i informacje objęte tajemnicą skarbową, wynikające ze złożonych przez podatników i płatników deklaracji oraz informacji podatkowych w zakresie niezbędnym do realizacji określonych w ustawie zadań.

4.5. Wyższe kary dla pracodawców

W wyniku omawianej nowelizacji dwukrotnie wzrosła wysokość grzywny, jaką może nałożyć PIP za określone wykroczenia przeciwko prawom pracownika. Zmiany te mają odstraszać pracodawców od nieprzestrzegania przepisów prawa pracy.

Tabela 8. Zmiany wysokości grzywny za przewinienia w zakresie prawa pracy

Wykroczenie	Dotychczasowa wysokość grzywny	Wysokość grzywny po zmianie
1	2	3
■ zawarcie umowy cywilnoprawnej w warunkach, w których powinna być zawarta umowa o pracę, ■ brak zawiadomienia właściwego okręgowego inspektora pracy, w formie pisemnej lub elektronicznej, o zawarciu ponadlimitowej umowy o pracę na czas określony, w terminie 5 dni roboczych od dnia jej zawarcia, ■ niepotwierdzenie na piśmie zawartej z pracownikiem umowy o pracę przed dopuszczeniem go do pracy, ■ brak informacji dla pracownika w terminie o warunkach jego zatrudnienia, ■ nieudzielenie pracownikowi w terminie w postaci papierowej lub elektronicznej odpowiedzi na wniosek lub brak informacji o przyczynie odmowy uwzględnienia wniosku o zmianę rodzaju umowy o pracę lub o bardziej przewidywalne i bezpieczne warunki pracy, ■ wypowiedzenie lub rozwiązanie z pracownikiem stosunku pracy bez wypowiedzenia, z naruszeniem w sposób rażący przepisów prawa pracy, ■ stosowanie wobec pracowników innych kar niż przewidziane w przepisach prawa pracy o odpowiedzialności porządkowej pracowników, ■ naruszenie przepisów o czasie pracy lub o uprawnieniach pracowników związanych z rodzicielstwem i zatrudnianiu młodocianych, ■ naruszenie przepisów o elastycznej organizacji pracy, ■ naruszenie przepisów o urlopie opiekuńczym, ■ naruszenie przepisów dotyczących uwzględnienia wniosków, o których mowa w art. $142^{[1]}$ i art. $67^{[19]}$ § 6 i 7 k.p. (chodzi o składane wnioski o pracę w elastycznych systemach czasu pracy oraz pracę zdalną), ■ naruszenie przepisów dotyczących pokrywania przez pracodawcę kosztów szkoleń,	od 1000 zł do 30 000 zł	od 2000 zł do 60 000 zł

eprasa.pl 282347745a

1	2	3
■ nieprowadzenie dokumentacji pracowniczej, ■ nieprzechowywanie dokumentacji pracowniczej przez ustawowy okres, ■ pozostawienie dokumentacji pracowniczej w warunkach grożących uszkodzeniem lub zniszczeniem		
■ nielegalne zatrudnienie pracownika, który jest dłużnikiem alimentacyjnym	od 1500 zł do 45 000 zł	od 3000 zł do 90 000 zł
■ niewypłacanie w ustalonym terminie wynagrodzenia za pracę lub innego świadczenia przysługującego pracownikowi albo uprawnionemu do tego świadczenia członkowi rodziny pracownika, bezpodstawne obniżanie wysokości tego wynagrodzenia lub świadczenia albo dokonywanie bezpodstawnych potrąceń	od 1000 zł do 30 000 zł	od 2000 zł do 60 000 zł
■ nieudzielanie przysługującego pracownikowi urlopu wypoczynkowego lub bezpodstawne obniżanie wymiaru tego urlopu		
■ niewydawanie pracownikowi w terminie świadectwa pracy		
■ wypłacanie wbrew obowiązkowi wynagrodzenia wyższego niż wynikające z zawartej umowy o pracę, bez dokonania potrąceń na zaspokojenie świadczeń alimentacyjnych, pracownikowi, który jest dłużnikiem alimentacyjnym	od 1500 zł do 45 000 zł	od 3000 zł do 90 000 zł
■ nieprzestrzeganie przepisów lub zasad bezpieczeństwa i higieny pracy (dotyczy osób odpowiedzialnych za stan bezpieczeństwa i higieny pracy albo kierujących pracownikami lub innymi osobami fizycznymi)	od 1000 zł do 30 000 zł	od 2000 zł do 60 000 zł

Dodatkowo w wyniku opisywanej nowelizacji katalog wykroczeń przeciwko prawom pracownika uzupełniono o przypadki naruszenia zakazu niekorzystnego traktowania pracownika w związku z wydaniem decyzji PIP stwierdzającej istnienie stosunku pracy (w takim przypadku pracodawca będzie podlegał grzywnie). Zapewnia to realną ochronę pracownikom w sytuacjach, gdy pracodawca podejmuje wobec nich działania odwetowe lub represyjne.

Nowelizacja wprowadziła także zmiany w ustawie – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (dalej: k.p.w.), gdzie została podwyższona wysokość grzywny, którą może nałożyć inspektor pracy.

Zgodnie z nowymi przepisami:

- w postępowaniu mandatowym, w którym oskarżycielem publicznym jest właściwy organ PIP, grzywnę podwyższono z 2000 zł do 5000 zł (art. 96 § 1a k.p.w.),
- w przypadku wykroczeń przeciwko prawom pracowniczym w warunkach recydywy grzywnę podwyższono z 5000 zł do 10 000 zł (art. 96 § 1b–1bc k.p.w.).

eprasa.pl 282347745a

Tabela 9. Dziesięć najważniejszych zmian wprowadzonych w wyniku reformy PIP

Lp.	Czego dotyczy zmiana	Na czym polega zmiana
1	Decyzja administracyjna stwierdzająca istnienie stosunku pracy (nowy art. 11 ust. 1 pkt 7a ustawy o PIP po nowelizacji)	PIP zyskała uprawnienie do wydania decyzji administracyjnej stwierdzającej istnienie stosunku pracy w miejsce zawartej umowy cywilnoprawnej. Warunkiem jej wydania jest wcześniejsze niewykonanie polecenia usunięcia naruszeń.
2	Polecenie usunięcia naruszeń dotyczących zawierania umów cywilnoprawnych (art. 11 ust. 2 ustawy o PIP po nowelizacji)	Inspektor pracy może wydać polecenie nakazujące usunięcie naruszenia polegającego na stosowaniu umowy cywilnoprawnej w warunkach stosunku pracy.
3	Interpretacje indywidualne Głównego Inspektora Pracy (art. 14b ustawy o PIP po nowelizacji)	GIP wydaje na wniosek pracodawcy płatne interpretacje indywidualne w zakresie kwalifikacji stosunku prawnego jako stosunku pracy. Opłata: 40 zł. Termin: do 30 dni.
4	Kontrola zdalna (art. 26 ust. 5–8 ustawy o PIP po nowelizacji)	Wprowadzona została możliwość przeprowadzenia kontroli lub jej poszczególnych czynności w sposób zdalny – za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.
5	Transmisja online podczas kontroli PIP (art. 23 ust. 1 pkt 2a ustawy o PIP po nowelizacji)	Inspektor pracy może żądać przeprowadzenia transmisji online umożliwiającej kontrolę dokumentów i wysłuchanie stron przy użyciu urządzeń telekomunikacyjnych.
6	Wymiana danych między PIP, ZUS a KAS (art. 14a, 14b ust. 18 ustawy o PIP po nowelizacji oraz art. 68ac ustawy systemowej)	PIP przekazuje ZUS dane ustalone podczas kontroli; ZUS udostępnia PIP rozbudowany katalog danych ubezpieczonych i płatników; KAS udostępnia dane z CRDP. Stworzono wspólny system teleinformatyczny w tym zakresie.
7	Podwojenie górnych i minimalnych granic grzywien w k.p. (art. 281–283 k.p.)	Grzywny za wykroczenia przeciwko prawom pracownika wzrosły dwukrotnie: z 1000–30 000 zł do 2000–60 000 zł oraz z 1500–45 000 zł do 3000–90 000 zł.
8	Podwyższenie grzywny mandatowej PIP (art. 96 § 1a k.p.w.)	Maksymalna grzywna nakładana przez PIP w postępowaniu mandatowym wzrosła z 2000 zł do 5000 zł; w sprawach rażących naruszeń – do 10 000 zł.
9	Zmiany proceduralne w k.p.c. – nowe postępowanie sądowe (art. $477^{[7b]}$–$477^{[7j]}$ k.p.c.)	Wprowadzono odrębne postępowanie sądowe do rozpatrywania odwołań od decyzji o stwierdzeniu stosunku pracy oraz od decyzji GIP w sprawie interpretacji indywidualnych.
10	Przepis przejściowy – dobrowolna legalizacja umów cywilnoprawnych (art. 16 ustawy o PIP po nowelizacji)	Podmiot, który w ciągu 12 miesięcy od wejścia w życie nowelizacji dobrowolnie zawrze umowę o pracę w miejsce umowy cywilnoprawnej, nie podlega karze grzywny z art. 281 § 1 pkt 1 k.p.

5. Zbiegi tytułów do ubezpieczeń społecznych – sposób postępowania

Ubezpieczony może wykonywać pracę na podstawie kilku umów, np. umowy o pracę i umowy zlecenia, na podstawie dwóch lub więcej umów zlecenia, albo łączyć to z prowadzeniem działalności gospodarczej. Każda z tych umów, jak i działalność

eprasa.pl 282347745a

gospodarcza stanowią tytuł do ubezpieczeń społecznych (z wyjątkiem ustawowych wyłączeń). Jeżeli są wykonywane jednocześnie, zachodzi zbieg tytułów do tych ubezpieczeń. Wówczas trzeba rozstrzygnąć, która umowa stanowi tytuł do obowiązkowych ubezpieczeń społecznych.

Poniżej przedstawiono najczęściej występujące w praktyce zbiegi tytułów do ubezpieczeń społecznych.

5.1. Umowa o pracę i umowa zlecenia (lub pozarolnicza działalność)

W sytuacji gdy ubezpieczony jest jednocześnie zatrudniony na podstawie umowy o pracę i umowy zlecenia (albo wykonuje pozarolniczą działalność), w zależności od tego, czy podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne ze stosunku pracy w przeliczeniu na okres miesiąca będzie co najmniej równa albo niższa od minimalnego wynagrodzenia, osoba ta będzie objęta obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi tylko z umowy o pracę albo z umowy o pracę i umowy zlecenia (lub pozarolniczej działalności). Natomiast składka zdrowotna jest obowiązkowa z każdego tytułu.

Nie dotyczy to sytuacji, w której umowa zlecenia została zawarta z pracodawcą lub jest wykonywana na jego rzecz.

Tabela 10. Umowa o pracę (wynagrodzenie minimalne*) i umowa zlecenia (lub pozarolnicza działalność)

Rodzaj ubezpieczeń	Umowa o pracę (4806 zł)	Umowa zlecenia/pozarolnicza działalność
emerytalne i rentowe	o **	d ** lub x ***
chorobowe	o	x
wypadkowe	o	o lub x
zdrowotne	o	o

* W 2026 r. minimalne wynagrodzenie wynosi 4806 zł.
** o – ubezpieczenie obowiązkowe, d – ubezpieczenie dobrowolne.
*** Składka nie jest opłacana ani obowiązkowo, ani dobrowolnie.

Podstawa prawna:

- art. 9 ust. 1 i 1a, art. 18 ust. 4 pkt 5a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, lit. c, lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

eprasa.pl 282347745a

Tabela 11. Umowa o pracę (miesięczne wynagrodzenie niższe od minimalnego) i umowa zlecenia (lub pozarolnicza działalność)

Rodzaj ubezpieczeń	Umowa o pracę (wynagrodzenie niższe od 4806 zł)	Umowa zlecenia/pozarolnicza działalność
emerytalne i rentowe	o	o
chorobowe	o	d
wypadkowe	o	o
zdrowotne	o	o

Podstawa prawna:

- art. 9 ust. 1 i 1a, art. 18 ust. 4 pkt 5a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. a, lit. c, lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

5.2. Umowa zlecenia i pozarolnicza działalność

Zleceniobiorca, który jednocześnie prowadzi pozarolniczą działalność, podlega obowiązkowo ubezpieczeniom emerytalnemu i rentowym z tytułu tej działalności, jeśli z tytułu wykonywania umowy zlecenia podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe jest niższa od najniższej podstawy wymiaru składek dla osób, które prowadzą pozarolniczą działalność, tj. nie mniej niż 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia (zasady ogólne).

Jeśli podstawa wymiaru składek będzie wynosiła co najmniej tyle, ile najniższa podstawa przy prowadzeniu pozarolniczej działalności, można wybrać tytuł do obowiązkowych ubezpieczeń emerytalnego i rentowych (umowę zlecenia lub pozarolniczą działalność).

Dotyczy to sytuacji, gdy umowa zlecenia nie jest wykonywana w ramach prowadzonej działalności, a jej przedmiot nie pokrywa się z przedmiotem tej działalności.

Tabela 12. Pozarolnicza działalność (zasady ogólne)* i umowa zlecenia (wynagrodzenie miesięczne niższe od najniższej podstawy wymiaru składek osób prowadzących działalność)

Rodzaj ubezpieczeń	Pozarolnicza działalność	Umowa zlecenia (wynagrodzenie niższe od 5652 zł)
emerytalne i rentowe	o	d lub x
chorobowe	d	x
wypadkowe	o	o lub x
zdrowotne	o	o

* Najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku płatników składek opłacających składki na ubezpieczenia społeczne na zasadach ogólnych wynosi 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, tj. 5652 zł w 2026 r. (60% x 9420 zł).

eprasa.pl 282347745a

Podstawa prawna:
- art. 9 ust. 2 i ust. 2a, art. 18 ust. 8 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. c i lit. e, art. 81 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

W sytuacji gdy osoba prowadząca pozarolniczą działalność korzysta z ulg w opłacaniu składek, tj. opłaca preferencyjne składki lub w ramach Małego ZUS Plus, będzie objęta obowiązkiem ubezpieczeń społecznych z umowy zlecenia lub z tytułu pozarolniczej działalności, w zależności od tego, który tytuł powstał wcześniej i czy z tego tytułu osiąga miesięcznie/opłaca składki od kwoty nieniższej niż co najmniej minimalne wynagrodzenie.

Poniżej przedstawiono w tabelach (13 i 14) zbiegi tytułów dotyczące sytuacji, w której płatnik składek prowadzący pozarolniczą działalność wykonuje jednocześnie umowę zlecenia, z której osiąga miesięcznie (lub nie) co najmniej minimalne wynagrodzenie, gdyż taki zbieg występuje najczęściej.

Jeżeli podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu, który powstał wcześniej, wynosi co najmniej tyle, ile kwota minimalnego wynagrodzenia, obowiązkowe będą składki z pierwszego tytułu.

Natomiast w sytuacji gdy podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu, który powstał pierwszy, jest niższa od kwoty minimalnego wynagrodzenia, obowiązkowe będą ubezpieczenia społeczne z obu tytułów, tj. z umowy zlecenia i pozarolniczej działalności.

Tabela 13. Pozarolnicza działalność (preferencyjne składki ZUS, Mały ZUS Plus)* i umowa zlecenia (wynagrodzenie miesięczne niższe od minimalnego)

Rodzaj ubezpieczeń	Pozarolnicza działalność	Umowa zlecenia (wynagrodzenie niższe od 4806 zł)
emerytalne i rentowe	o	o
chorobowe	d	d
wypadkowe	o	o
zdrowotne	o	o

* Najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku płatników składek opłacających składki na ubezpieczenia społeczne na zasadach ogólnych wynosi 60% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia, tj. 5652 zł w 2026 r. (60% x 9420 zł).

Podstawa prawna:
- art. 9 ust. 2a i ust. 2c, art. 18 ust. 4 pkt 5a, art. 18a, art. 18c ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. c i lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

eprasa.pl 282347745a

Tabela 14. Pozarolnicza działalność (preferencyjne składki ZUS, Mały ZUS Plus)* i umowa zlecenia (wynagrodzenie miesięczne wynosi co najmniej tyle, ile wynagrodzenie minimalne)

Rodzaj ubezpieczeń	Pozarolnicza działalność	Umowa zlecenia (wynagrodzenie co najmniej 4806 zł)
emerytalne i rentowe	d	o
chorobowe	x	d
wypadkowe	o	o
zdrowotne	o	o

* Najniższa podstawa wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku płatników składek opłacających składki na ubezpieczenia społeczne na preferencyjnych zasadach oraz w ramach Małego ZUS Plus (podstawa wymiaru składek uzależniona od dochodu z działalności) wynosi 30% minimalnego wynagrodzenia, tj. 1441,80 zł w 2026 r. (30% x 4806 zł).

Podstawa prawna:

- art. 9 ust. 2a i ust. 2c, art. 18 ust. 4 pkt 5a, art. 18a, art. 18c ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. c i lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

5.3. Kilka umów zlecenia

Jeżeli zleceniobiorca wykonuje dwie lub więcej umów zlecenia, będzie objęty obowiązkowymi ubezpieczeniami społecznymi z tej umowy, która powstała wcześniej, o ile podstawa wymiaru składek z tej umowy w przeliczeniu na okres miesiąca nie będzie niższa od minimalnego wynagrodzenia.

Zasady tej nie stosuje się, jeżeli łączna podstawa wymiaru składek z tytułu wykonywania umowy zlecenia lub kilku umów osiąga kwotę minimalnego wynagrodzenia.

Przy ustalaniu podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne należy pamiętać, że:

- jest ona ustalana dla każdego miesiąca odrębnie,
- nie uwzględnia się podstawy wymiaru składek wykazanej po ustaniu tytułu ubezpieczenia (kod 30 00) – nie zachodzi wówczas zbieg tytułów do ubezpieczeń,
- jest ustalana według kolejności powstawania tytułów.

Tabela 15. Dwie umowy zlecenia (z pierwszej umowy zlecenia miesięczne wynagrodzenie wynosi co najmniej tyle, ile wynagrodzenie minimalne)

Rodzaj ubezpieczeń	Umowa zlecenia nr 1 (4806 zł)	Umowa zlecenia nr 2
emerytalne i rentowe	o	d lub x
chorobowe	d	x
wypadkowe	o	o lub x
zdrowotne	o	o

eprasa.pl 282347745a

Podstawa prawna:
- art. 9 ust. 2 i ust. 2c, art. 18 ust. 4 pkt 5a ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

Tabela 16. Kilka umów zlecenia (z drugiej umowy zlecenia miesięczne wynagrodzenie wynosi tyle co wynagrodzenie minimalne)

Rodzaj ubezpieczeń	Umowa zlecenia nr 1	Umowa zlecenia nr 2 (4806 zł)	Umowa zlecenia nr 3
emerytalne i rentowe	o	o	d
chorobowe	d	d	x
wypadkowe	o	o	o
zdrowotne	o	o	o

Podstawa prawna:
- art. 9 ust. 2 i ust. 2c ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 199; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 734)
- art. 66 ust. 1 pkt 1 lit. e ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1461; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 791)

6. Zasady ustalania stażu pracy u pracodawców prywatnych po zmianach

Od 1 maja 2026 r. zmieniły się zasady dotyczące obliczania stażu pracy pracownika u pracodawców prywatnych. Zgodnie z przepisami ustawy z 26 września 2025 r. o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw do stażu pracy wliczają się:

- okresy prowadzenia pozarolniczej działalności oraz współpracy z osobą prowadzącą działalność,
- okresy zawieszenia działalności gospodarczej przez osobę prowadzącą pozarolniczą działalność gospodarczą w celu sprawowania osobistej opieki nad dzieckiem,
- okresy wykonywania umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług oraz pozostawania osobą współpracującą z osobami, które te umowy wykonują,
- okresy wykonywania umowy agencyjnej oraz pozostawania osobą współpracującą z osobami, które taką umowę wykonują,
- okresy pozostawania członkiem rolniczej spółdzielni produkcyjnej i spółdzielni kółek rolniczych,
- przebyte za granicą (udokumentowane) okresy wykonywania pracy zarobkowej.

Przepisy nie zakładają konkretnych ram czasowych, wskazujących, do którego roku wstecz są zaliczane do stażu pracy okresy przepracowane na umowie zlecenia i na

eprasa.pl 282347745a

działalności gospodarczej. Zaliczeniu będą podlegać wszystkie udowodnione okresy, tzn. nie tylko te po wejściu w życie zmian, ale i wcześniejsze.

Do stażu pracy nie wlicza się okresów pracy na podstawie umowy o dzieło. Dzieje się tak m.in. dlatego, że umowa o dzieło nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym (poza nielicznymi wyjątkami, np. zawarcia jej z własnym pracodawcą), więc nie ma podstawy do wliczania jej do stażu, który jest ściśle powiązany z systemem ubezpieczeń.

Zaświadczenie potwierdzające okresy ubezpieczenia zaliczane do stażu pracy

Wniosek o wydanie takiego zaświadczenia można składać na dedykowanym do tego celu formularzu (USP) wyłącznie w postaci elektronicznej poprzez profil informacyjny utworzony na Platformie Usług Elektronicznych (PUE/eZUS) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Do wniosku o wydanie zaświadczenia nie należy załączać żadnych dodatkowych dokumentów. ZUS będzie wydawać zaświadczenia wyłącznie na podstawie danych zapisanych na koncie ubezpieczonego.

Brak obowiązku wystawienia dokumentu potwierdzającego okres wykonywania umowy zlecenia

Zleceniodawca nie ma obowiązku wystawienia dokumentu potwierdzającego okres wykonywania umowy zlecenia. Przepisy nie nakładają na niego takiego obowiązku, jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby – na wniosek zleceniobiorcy lub z własnej inicjatywy – wydał zaświadczenie potwierdzające okres wykonywania zlecenia. Dokument taki może być przydatny m.in. do udokumentowania okresów aktywności zawodowej, ustalenia stażu pracy w przypadkach przewidzianych przepisami lub przedstawienia przyszłemu pracodawcy czy innym instytucjom wymagającym potwierdzenia wykonywania umowy zlecenia.

Brak konieczności przedstawiania zaświadczenia z ZUS w przypadku zachowania dokumentacji dotyczącej umowy zlecenia

Jeżeli pracownik wykonywał umowę zlecenia, a następnie został zatrudniony na podstawie umowy o pracę u tego samego pracodawcy, nie ma potrzeby przedstawiania dodatkowego zaświadczenia z ZUS, o ile pracodawca nadal posiada dokumenty potwierdzające wykonywanie umowy zlecenia. Na podstawie tej dokumentacji może zaktualizować uprawnienia pracownika wynikające ze stażu pracy.

Inaczej jest, gdy pracodawca nie dysponuje już dokumentami dotyczącymi umowy zlecenia. Wówczas to pracownik powinien udokumentować okres wykonywania zlecenia i przedstawić odpowiednie potwierdzenie pracodawcy. W tym celu może wystąpić do ZUS o wydanie zaświadczenia potwierdzającego okres podlegania ubezpieczeniom z tytułu umowy zlecenia, a następnie przekazać je pracodawcy.

Pracodawca nie ma obowiązku odtwarzania dokumentacji sprzed wielu lat. W takiej sytuacji ciężar udowodnienia okresów wykonywania umowy zlecenia spoczywa na pracowniku, który może posłużyć się zaświadczeniem wydanym przez ZUS.

eprasa.pl 282347745a

Dokumentowanie okresu wykonywania umowy zlecenia w przypadku braku zaświadczenia z ZUS i dokumentów sprzed lat

Jeżeli ZUS nie jest w stanie wydać zaświadczenia potwierdzającego okres wykonywania umowy zlecenia, a pracownik nie dysponuje już własną dokumentacją, konieczne będzie odszukanie innych dokumentów potwierdzających wykonywanie zlecenia. W pierwszej kolejności warto zwrócić się do byłego zleceniodawcy z prośbą o udostępnienie kopii umowy lub innych dokumentów dotyczących zatrudnienia. Należy jednak pamiętać, że były zleceniodawca nie ma obowiązku wydawania takich dokumentów, zwłaszcza jeżeli nie jest już zobowiązany do ich przechowywania.

Jeżeli nie uda się uzyskać żadnych dokumentów potwierdzających wykonywanie umowy zlecenia, okres ten nie będzie mógł zostać zaliczony do stażu pracy. Obowiązek udokumentowania okresów podlegających zaliczeniu do stażu spoczywa bowiem na pracowniku, a brak odpowiednich dowodów uniemożliwia uwzględnienie tego okresu przy ustalaniu uprawnień pracowniczych.

Prawo pracodawcy do odmowy zaliczenia okresu do stażu pracy w przypadku uzasadnionych wątpliwości

To pracodawca dokonuje oceny dokumentów przedstawionych przez pracownika i na ich podstawie ustala, czy dany okres podlega zaliczeniu do stażu pracy. Jeżeli przedstawione dokumenty są niekompletne, niespójne lub budzą uzasadnione wątpliwości co do ich autentyczności albo wartości dowodowej, pracodawca ma prawo odmówić zaliczenia danego okresu do stażu pracy.

Odmowa taka powinna jednak opierać się na obiektywnych i uzasadnionych przesłankach, a nie na dowolnej ocenie pracodawcy. W razie wątpliwości pracodawca może zwrócić się do pracownika o przedstawienie dodatkowych dokumentów lub innych dowodów potwierdzających wykonywanie pracy lub zlecenia.

Jeżeli pracownik nie zgadza się z decyzją pracodawcy o odmowie zaliczenia określonego okresu do stażu pracy, może dochodzić swoich praw przed sądem pracy. To sąd, w razie sporu, oceni zgromadzony materiał dowodowy i rozstrzygnie, czy dany okres powinien zostać uwzględniony przy ustalaniu uprawnień pracowniczych.

Na co mają wpływ dodatkowe lata wliczane do stażu pracy

Dodatkowe lata wliczane do stażu pracy mogą mieć wpływ m.in. na:

- wyższy wymiar urlopu wypoczynkowego,
- wyższy dodatek stażowy lub nagrodę jubileuszową, jeśli takie świadczenia są wypłacane przez pracodawcę prywatnego,
- dostęp do większej liczby ofert pracy tam, gdzie wymagany jest konkretny staż pracy,
- dłuższy okres wypowiedzenia umowy o pracę,
- wyższą odprawę w przypadku rozwiązania umowy o pracę.

eprasa.pl 282347745a

6.1. Kolizja okresów zatrudnienia, czyli jak liczyć staż, gdy okresy pracy się nakładają

Zasada kolizji okresów (sumowanie okresów) polega na tym, że jeżeli pracownik jednocześnie pracował na umowę o pracę na pełny etat (np. od stycznia do czerwca 2025 r.) i w tym samym czasie prowadził jednoosobową działalność gospodarczą (dalej: JDG) lub miał umowę zlecenia, ten okres wlicza się do stażu tylko raz. Do okresu zatrudnienia wlicza się jeden z tych okresów – najkorzystniejszy dla pracownika.

Przykład 26
Anna W. pracowała 3 lata na etacie. W tym samym czasie przez 2 lata prowadziła JDG. Jej staż pracy wynosi 3 lata, a nie 5 lat.

6.2. Weryfikacja i przeliczenie stażu pracy krok po kroku

Po otrzymaniu dokumentów od pracowników dział kadr musi zweryfikować i przeliczyć na nowo staż pracy.

Tabela 17. Weryfikacja i przeliczenie stażu pracy

Etapy działań	Opis
Krok 1. Odbiór i weryfikacja dokumentów	Przyjęcie zaświadczeń z ZUS, wydruków z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, kopii umów zleceń itp. Weryfikacja ich autentyczności i kompletności.
Krok 2. Obliczenie stażu	Wyliczenie okresów podlegających wliczeniu do stażu pracy przez zsumowanie ich z dotychczasowym stażem. Należy pamiętać o kolizji okresów – jeśli praca na umowę o pracę i JDG/zlecenie przypadały w tym samym czasie, okres ten wlicza się tylko raz.
Krok 3. Wprowadzenie zmian do systemów kadrowo-płacowych	Aktualizacja danych w programach kadrowo-płacowych w celu prawidłowego naliczania uprawnień.

6.3. Czas na udokumentowanie nowych okresów zatrudnienia

Osoby będące w zatrudnieniu 1 maja 2026 r. u pracodawcy prywatnego mają 24 miesiące na udokumentowanie nowych okresów zaliczanych do stażu pracy. Jeśli nie zdążą tego zrobić w terminie od 1 maja 2026 r. do 30 kwietnia 2028 r., stracą prawo do przeliczenia uprawnień z uwzględnieniem tych okresów.

eprasa.pl 282347745a

Wskazany limit 24 miesięcy wiąże jedynie osoby pozostające 1 maja 2026 r. w stosunku pracy z pracodawcą prywatnym. Jeżeli pracodawca przyjmie kogoś do pracy później, choćby 2 maja br., to nowo zatrudniony pracownik będzie mógł udokumentować nowe rodzaje aktywności w dowolnej chwili, bez żadnych ograniczeń czasowych.

6.4. Korekta uprawnień pracowniczych

Zmieniony staż pracy może skutkować zmianą uprawnień. W przypadku pracowników, którzy dzięki nowym przepisom osiągnęli 10 lat stażu pracy, należy podnieść wymiar urlopu wypoczynkowego z 20 do 26 dni w danym roku kalendarzowym.

Od 1 maja 2026 r. nowe okresy aktywności zawodowej pracodawca prywatny ma obowiązek doliczyć również do zakładowego stażu pracy, pod warunkiem że w ramach m.in. umowy zlecenia czy pozarolniczej działalności wnioskujący pracownik świadczył pracę na jego rzecz. Zakładowy staż pracy służy zaś m.in. wyznaczeniu długości okresu wypowiedzenia pracownika czy wysokości odprawy z tytułu zwolnienia z przyczyn niedotyczących pracownika albo odprawy pośmiertnej.

Wliczenie nowych okresów do stażu pracy nie będzie miało wpływu na prawo do emerytury minimalnej. Przepisy odnoszą się tylko do uprawnień pracowniczych.

7. Ustalanie podstawy wynagrodzenia za urlop w przypadku zmiennych składników pensji – stanowiska PIP i MRPiPS

Państwowa Inspekcja Pracy uważa, że zmienne składniki pensji za okresy niedłuższe niż miesiąc wypłacone w ciągu zasadniczo 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu wypoczynkowego, przyjmowane do podstawy wynagrodzenia za urlop, dzieli się przez liczbę godzin faktycznie przepracowanych podczas wskazanych 3 miesięcy. Do tego stanowiska wydaje się też przychylać resort pracy. Tak wynika z odpowiedzi udzielonych na pytania redakcji 20 maja 2026 r. przez Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej oraz 2 czerwca br. przez Główny Inspektorat Pracy (sygn. GIP-GBI.0701.57.2026.3).

Składniki określone w stałej stawce miesięcznej (np. stawka zasadnicza w kwocie miesięcznej 5000 zł albo dodatki czy premie ustalone jako stały procent od podstawy w stałej stawce miesięcznej, np. 20% od podstawy 7000 zł) uwzględnia się przy obliczaniu wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy w kwocie należnej pracownikowi w miesiącu wykorzystywania urlopu (§ 7 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop, dalej: rozporządzenie

eprasa.pl 282347745a

urlopowe). Wskazane składniki przysługują zatem za miesiąc, kiedy pracownik korzystał z urlopu, w kwocie należnej w tym miesiącu, bez pomniejszania z tytułu pobytu na urlopie.

7.1. Składniki zmienne a podstawa urlopowa

Składniki zmienne za okresy niedłuższe niż miesiąc przyjmujemy do podstawy wynagrodzenia urlopowego z kolei w łącznej kwocie wypłaconej podczas 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu wypoczynkowego (§ 8 ust. 1 rozporządzenia urlopowego). Jeśli więc pracownik zaczął urlop np. pod koniec czerwca i skończy go na początku lipca, to analizujemy łączną sumę tych składników wypłaconych w maju, kwietniu i marcu – również w przypadku urlopu lipcowego. W tej sytuacji chodzi o przysługujące za okresy niedłuższe niż miesiąc premie lub dodatki określone widełkami kwotowymi lub procentowymi, wynagrodzenie normalne i dodatki za godziny nadliczbowe, stawki godzinowe, akordowe, prowizyjne oraz wynagrodzenie za pracę w niedzielę czy święto.

Jeśli składniki te ulegają znacznym wahaniom, okres, z którego ustalimy podstawę wynagrodzenia urlopowego, można wydłużyć maksymalnie do 12 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (§ 8 ust. 2 rozporządzenia urlopowego). Pracodawcy wolno wówczas np. w regulaminie płac czy układzie zbiorowym określić definicję znacznego wahania składników zmiennych za okresy niedłuższe niż miesiąc, skalę wydłużenia okresu, np. do 6, 9 czy 12 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu, oraz kategorię pracowników, których ono dotyczy.

Tak ustalone składniki zmienne za okresy niedłuższe niż miesiąc (suma składników wypłaconych w ciągu 3 lub maksymalnie 12 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu) tworzą podstawę wymiaru wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy (§ 8 ust. 3 rozporządzenia urlopowego). Kontrowersje wzbudza § 9 rozporządzenia urlopowego, zgodnie z którym wynagrodzenie urlopowe oblicza się:

- **dzieląc podstawę wymiaru przez liczbę godzin, w czasie których pracownik wykonywał pracę w okresie, z którego została ustalona ta podstawa,** a następnie,
- mnożąc tak ustalone wynagrodzenie za 1 godzinę pracy przez liczbę godzin, jakie pracownik przepracowałby w czasie urlopu w ramach normalnego czasu pracy, zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy, gdyby w tym czasie nie korzystał z urlopu.

W tym zakresie wykształciły się bowiem dwa przeciwstawne poglądy. Według pierwszego z nich łączną kwotę składników zmiennych za okresy niedłuższe niż miesiąc wypłaconych podczas 3 miesięcy (lub maksymalnie 12 miesięcy) poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu dzieli się przez liczbę godzin faktycznie

eprasa.pl 282347745a

przepracowanych podczas wskazanych 3 miesięcy (lub maksymalnie 12 miesięcy). Takie rozwiązanie jest o tyle bezpieczne, że nie koliduje z odmiennym pochodzeniem składników zmiennych za okresy niedłuższe niż miesiąc – np. w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu takie składniki mogą zostać wypłacone za 6 różnych miesięcy (dotyczyć to będzie bowiem składników należnych zarówno za miesiące bieżące, jak i poprzednie).

Przykład 27

Adam W. otrzymuje wynagrodzenie zasadnicze w wysokości 7000 zł, zmienne premie miesięczne w kwocie od 100 zł do 3000 zł, płatne z końcem miesiąca, oraz inne składniki zmienne za okresy niedłuższe niż miesiąc (dodatki nocne, wynagrodzenie normalne i dodatki za nadgodziny), płatne 10. dnia kolejnego miesiąca. W lipcu br. Adam W. skorzystał z 10 dni urlopu wypoczynkowego. Otrzymał:

- w czerwcu br.: 2000 zł premii za czerwiec 2026 r. oraz 300 zł dodatków nocnych za maj 2026 r.,
- w maju br.: 1700 zł premii za maj 2026 r. oraz 500 zł dodatków nocnych i za nadgodziny za kwiecień 2026 r.,
- w kwietniu br.: 2500 zł premii za kwiecień 2026 r. oraz 650 zł wynagrodzenia za pracę w niedzielę w marcu 2026 r.

W czerwcu, maju i kwietniu 2026 r. pracownik przepracował w sumie 501 godzin.

Podstawę wymiaru wynagrodzenia urlopowego stanowi kwota 7650 zł (2300 zł + 2200 zł + 3150 zł). Należy ją podzielić przez 501 godzin pracy i otrzymamy stawkę za 1 godzinę pensji za urlop (15,27 zł) należną ze składników zmiennych.

Zgodnie z drugim poglądem dzielnikiem podstawy wymiaru pensji urlopowej jest liczba godzin rzeczywiście przepracowanych w ciągu 3 miesięcy, za które te składniki zostały wypłacone. Jeśli zatem w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (przykładowo w czerwcu, maju i kwietniu) pracodawca wypłacił pracownikowi składniki zmienne za okresy niedłuższe niż miesiąc: zarówno należne za te właśnie miesiące (tj. za czerwiec, maj i kwiecień), jak i za poprzednie miesiące z powodu przesuniętego terminu wypłat (tj. za maj, kwiecień i marzec), podstawę wymiaru trzeba podzielić na dwie części:

- sumę składników wypłaconych w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (tj. właśnie w czerwcu, maju i kwietniu), należnych dokładnie za te 3 miesiące (zgodnie z przepisami płacowymi obowiązującymi w zakładzie pracy są one wypłacane do końca miesiąca za miesiąc bieżący) – trzeba podzielić przez liczbę godzin faktycznie przepracowanych w czerwcu, maju i kwietniu,
- sumę składników wypłaconych wprawdzie w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (tj. w czerwcu, maju i kwietniu), ale należnych za poprzednie miesiące, tj. za maj, kwiecień i marzec (zgodnie z przepisami płacowymi obowiązującymi w zakładzie pracy są one wypłacane 10. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały wypracowane) – trzeba podzielić przez liczbę godzin rzeczywiście przepracowanych w maju, kwietniu i marcu br.

eprasa.pl 282347745a

Wynik sumujemy, otrzymując stawkę godzinową wynagrodzenia urlopowego. Drugi wariant przedstawiamy poniżej na przykładzie.

Przykład 28
Biorąc pod uwagę dane z poprzedniego przykładu (27) oraz zakładając dodatkowo, że w maju, kwietniu i marcu br. Adam W. przepracował 492 godziny, zgodnie z drugim stanowiskiem obliczenie stawki za 1 godzinę wynagrodzenia za urlop powinno wyglądać następująco:

- (2000 zł + 1700 zł + 2500 zł) : 501 godz. = 12,38 zł,
- (300 zł + 500 zł + 650 zł) : 492 godz. = 2,95 zł,
- 12,38 zł + 2,95 zł = 15,33 zł.

7.2. Stanowiska GIP i MRPiPS i wnioski wynikające z interpretacji urzędów

Eksperci są podzieleni, różnie interpretując kontrowersyjny przepis rozporządzenia urlopowego. W związku z tym redakcja wystąpiła o interpretację spornego przepisu do resortu pracy oraz Głównego Inspektoratu Pracy. Poniżej przedstawiamy odpowiedzi udzielone przez oba urzędy.

Stanowisko Głównego Inspektoratu Pracy z 2 czerwca 2026 r. (sygn. GIP-GBI.0701.57.2026.3) w sprawie naliczania wynagrodzenia urlopowego

GIP *(...) Przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego zmienne składniki wynagrodzenia uwzględnia się w wysokości wypłaconej w okresie przyjętym do obliczeń (co do zasady z 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu), a następnie dzieli przez liczbę godzin faktycznie przepracowanych w tym okresie.*

Dzielnikiem nie jest liczba godzin, za które wypłacono dany dodatek. Takie podejście prowadziłoby do nieuzasadnionego zawyżenia wynagrodzenia urlopowego i pozostawałoby w sprzeczności z zasadą, że wynagrodzenie za urlop powinno odpowiadać wynagrodzeniu, jakie pracownik otrzymałby, gdyby w tym czasie wykonywał pracę.

Zatem prawidłowa jest interpretacja polegająca na odnoszeniu zmiennych składników do całego okresu pracy, z którego ustalana jest podstawa wynagrodzenia urlopowego, a nie wyłącznie do godzin objętych dodatkami (...).

Stanowisko Ministerstwa Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej z 20 maja 2026 r. w sprawie naliczania wynagrodzenia urlopowego

MRPiPS *Na podstawie § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop składniki wynagrodzenia przysługujące za okresy nie dłuższe niż jeden miesiąc, z wyjątkiem określonych w § 7 (czyli*

eprasa.pl 282347745a

określonych w stawce miesięcznej w stałej wysokości), uwzględnia się przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego w łącznej wysokości wypłaconej pracownikowi w okresie 3 miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu.

Przy czym, w przypadkach znacznego wahania wysokości składników wynagrodzenia, o których mowa w ust. 1, składniki te mogą być uwzględnione przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego w łącznej wysokości wypłaconej pracownikowi w okresie nieprzekraczającym 12 miesięcy kalendarzowych poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu (§ 8 ust. 2 rozporządzenia urlopowego).

Wynagrodzenie ustalone według zasad przewidzianych w ust. 1 i 2 stanowi podstawę wymiaru wynagrodzenia urlopowego, zwaną dalej „podstawą wymiaru" (§ 8 ust. 3 rozporządzenia urlopowego).

Natomiast na mocy § 9 ust. 1 rozporządzenia urlopowego wynagrodzenie urlopowe oblicza się:

1) *dzieląc podstawę wymiaru przez liczbę godzin, w czasie których pracownik wykonywał pracę w okresie, z którego została ustalona ta podstawa, a następnie,*
2) *mnożąc tak ustalone wynagrodzenie za jedną godzinę pracy przez liczbę godzin, jakie pracownik przepracowałby w czasie urlopu w ramach normalnego czasu pracy, zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy, gdyby w tym czasie nie korzystał z urlopu.*

W niewiążącej opinii MRPiPS, do grupy składników wynagrodzenia przysługujących za okresy nie dłuższe niż jeden miesiąc (z wyłączeniem składników określonych w § 7 rozporządzenia urlopowego) należy zaliczyć w szczególności: wynagrodzenie godzinowe, dodatek za pracę w godzinach nadliczbowych czy dodatek za pracę w niedzielę.

W celu zagwarantowania pracownikowi takiego wynagrodzenia za urlop wypoczynkowy, jakie miałby, gdyby pracował ustawodawca przyjął zasadę, że przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego będą uwzględniane wypłacone w łącznej wysokości składniki wynagrodzenia z okresu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc wykorzystywania urlopu.

Po ustaleniu podstawy wymiaru należy obliczyć średnie wynagrodzenie pracownika za jedną godzinę pracy. Oblicza się je, dzieląc podstawę wymiaru przez liczbę godzin, w czasie których pracownik wykonywał pracę w okresie, z którego została ustalona ta podstawa.

Przy obliczaniu wynagrodzenia za godzinę pracy należy zatem brać pod uwagę liczbę godzin faktycznie przepracowanych w ww. okresie, a zatem wszystkie przepracowane przez pracownika godziny, również godziny pracy nadliczbowej, jeśli do ich przepracowania doszło (...).

Z poważaniem
Wydział Prasowy i Wsparcia Rzecznika
Biuro Ministra
Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej

eprasa.pl 282347745a

W swoim stanowisku przekazanym do naszej redakcji Główny Inspektorat Pracy wyraźnie zaznaczył, że przy ustalaniu wynagrodzenia urlopowego chodzi o liczbę godzin przepracowanych w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu. Wynika z tego, że GIP opowiada się za opcją pierwszą wyliczenia podstawy wynagrodzenia urlopowego – przedstawioną powyżej. MRPiPS zdaje się podzielać to stanowisko. W swojej odpowiedzi resort pracy poruszył jeszcze jedną ważną kwestię, że podstawę wymiaru dzieli się przez liczbę godzin faktycznie przepracowanych w ciągu 3 miesięcy poprzedzających miesiąc rozpoczęcia urlopu, wliczając w to godziny nadliczbowe.

8. Świadczenia przysługujące w związku z rozwiązaniem stosunku pracy

Rozwiązanie umowy z pracownikiem powoduje, że pracodawca musi się rozliczyć z podwładnym. Będzie musiał zapłacić m.in. ewentualny ekwiwalent za urlop czy odprawę.

8.1. Ekwiwalent za urlop wypoczynkowy

Przepisy k.p. dopuszczają wypłacenie ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy jedynie w przypadku niewykorzystania przysługującego urlopu w całości lub w części z powodu rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy. Wypłata tej należności staje się wówczas obowiązkiem pracodawcy.

Pracodawca zobowiązany jest do wypłacenia ekwiwalentu za niewykorzystany urlop odchodzącemu z pracy pracownikowi bez względu na:

- sposób i przyczynę rozwiązania stosunku pracy,
- fakt, czy do rozwiązania umowy doszło wskutek wypowiedzenia dokonanego przez pracownika czy też przez pracodawcę,
- powód wygaśnięcia stosunku pracy.

Od powyższej zasady wypłaty ekwiwalentu istnieje wyjątek. Pracodawca nie jest zobowiązany do wypłaty tego świadczenia tylko w sytuacji, gdy strony stosunku pracy postanowią o wykorzystaniu urlopu wypoczynkowego w czasie kolejnego zatrudnienia danej osoby u tego samego pracodawcy.

Pracodawca może uniknąć konieczności naliczania oraz wypłaty ekwiwalentu, jeśli wyśle pracownika na urlop w czasie trwania okresu wypowiedzenia. Udzielenie urlopu nie wymaga w tym przypadku zgody pracownika.

Prawo pracownika do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy powstaje z chwilą rozwiązania umowy o pracę lub jej wygaśnięcia. Dotyczy to ekwiwalentu zarówno za urlop bieżący, jak i zaległy. Potwierdza to wyrok Sądu Najwyższego z 29 marca 2001 r. (sygn. akt I PKN 336/00, OSNP 2003/1/14).

eprasa.pl 282347745a

Ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop wypoczynkowy jest obliczany na zasadach dotyczących wynagrodzenia za czas urlopu wypoczynkowego, ze zmianami określonymi w przepisach § 15–19 rozporządzenia urlopowego.

Ekwiwalent za urlop wypoczynkowy ustala się z uwzględnieniem tych samych wyłączeń co przy wynagrodzeniu urlopowym.

Składniki wynagrodzenia pracownika określone w stawce miesięcznej w stałej wysokości uwzględnia się przy ustalaniu ekwiwalentu w wysokości należnej pracownikowi w miesiącu, w którym pracownik nabył prawo do ekwiwalentu.

Zmienne składniki wynagrodzenia pracownika przysługujące mu za okresy niedłuższe niż 1 miesiąc, uzyskane przez pracownika w okresie 3 miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu, uwzględnia się przy ustalaniu tego ekwiwalentu w przeciętnej wysokości z okresu tych 3 miesięcy, a zatem należy te składniki zsumować, a następnie otrzymaną kwotę podzielić przez 3, uzyskując przeciętne wynagrodzenie w miesiącu.

Jeżeli przez cały okres 3 miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu za urlop lub przez okres krótszy, lecz obejmujący pełny miesiąc kalendarzowy lub pełne miesiące kalendarzowe, pracownikowi nie przysługiwało wynagrodzenie, wówczas uwzględnia się najbliższe miesiące, za które pracownikowi wynagrodzenie przysługiwało.

Składniki za okresy dłuższe niż miesiąc, wypłacone podczas 12 miesięcy poprzedzających bezpośrednio miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu, uwzględnia się przy ustalaniu ekwiwalentu w średniej wysokości z tego okresu.

Jeśli pracownik np. z powodu choroby lub urlopu bezpłatnego nie przepracował pełnego wymaganego 3-miesięcznego okresu poprzedzającego miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu, wówczas dla ustalenia kwoty ekwiwalentu wynagrodzenie, jakie faktycznie otrzymał z całego okresu, dzieli się przez liczbę dni pracy, za które przysługiwało to wynagrodzenie, a otrzymany wynik mnoży przez liczbę dni, jakie pracownik przepracowałby w ramach normalnego czasu pracy, zgodnie z obowiązującym go rozkładem czasu pracy.

Ustalone w powyższy sposób kwoty wszystkich składników wynagrodzenia sumuje się i oblicza ekwiwalent za 1 dzień urlopu. W tym celu otrzymaną sumę należy podzielić przez współczynnik ekwiwalentowy.

8.1.1. Współczynnik do ekwiwalentu

Współczynnik do ekwiwalentu pieniężnego za urlop wyraża średniomiesięczną liczbę dni pracy w roku kalendarzowym i ustala się go odrębnie w każdym roku kalendarzowym. Służy on do obliczania ekwiwalentu, do którego pracownik nabył prawo w ciągu danego roku. Oznacza to, że przy wypłacie ekwiwalentu stosuje się współczynnik z tego roku, w którym ekwiwalent jest wypłacany. Jeżeli zatem w 2026 r. pracodawca wypłaca ekwiwalent za niewykorzystany urlop należny za 2025 lub 2024 r., wówczas do obliczenia ekwiwalentu za ten urlop stosuje się współczynnik z 2026 r.

eprasa.pl 282347745a

Współczynnik ustala się, odejmując od liczby dni w danym roku kalendarzowym łączną liczbę przypadających w tym roku niedziel i świąt oraz dni wolnych od pracy wynikających z rozkładu czasu pracy w przeciętnie 5-dniowym tygodniu pracy, a otrzymany wynik dzieli się przez 12.

Ustawa z 18 stycznia 1951 r. o dniach wolnych od pracy określa, które dni są dniami świątecznymi. Dniem wolnym od pracy jest również każda niedziela.

W 2026 r. współczynnik służący do ustalenia ekwiwalentu pieniężnego za 1 dzień urlopu wypoczynkowego wynosi 20,92. Jego wyliczenie wygląda następująco:

365 dni – (52 niedziele + 10 świąt + 52 dni wolne) = 251 dni; 251 dni : 12 = 20,92.

Dla pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy wartość współczynnika, ustaloną dla zatrudnionych na cały etat, obniża się proporcjonalnie do wymiaru ich czasu pracy.

Tabela 18. Wartości współczynnika ekwiwalentowego dla pracowników niepełnoetatowych w 2026 r.

Wymiar zatrudnienia	1/4	1/2	3/4
Wysokość współczynnika ekwiwalentowego w 2026 r.	5,23	10,46	15,69

Przepisy nie określają zasad zaokrąglania otrzymanego wyniku ani tego, z dokładnością do ilu miejsc po przecinku należy ustalić współczynnik. W praktyce najczęściej stosuje się jednak zaokrąglanie do 2 miejsc po przecinku, przy zastosowaniu zasady matematycznej. Zgodnie z tą zasadą, jeżeli na 3. miejscu po przecinku występuje cyfra równa lub większa niż 5, zaokrągla się cyfrę na 2. miejscu po przecinku w górę, jeżeli natomiast na 3. miejscu po przecinku występuje cyfra mniejsza niż 5 – zaokrągla się w dół. Prawidłowość tej metody potwierdzają inspektorzy Państwowej Inspekcji Pracy.

8.1.2. Obliczanie ekwiwalentu

Ustalony ekwiwalent za 1 dzień urlopu należy podzielić przez liczbę godzin odpowiadającą dobowej normie czasu pracy i pomnożyć otrzymany wynik przez liczbę godzin niewykorzystanego przez pracownika urlopu wypoczynkowego.

Tak więc, aby obliczyć ekwiwalent za urlop wypoczynkowy, należy kolejno:

1) ustalić stałe składniki wynagrodzenia,
2) ustalić składniki zmienne za okresy miesięczne z 3 miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu (sumuje się składniki zmienne za okresy miesięczne z okresu 3 miesięcy),

eprasa.pl 282347745a

3) obliczyć przeciętną wysokość zmiennych składników przysługujących za okresy miesięczne (sumę składników zmiennych za okresy miesięczne dzieli się przez liczbę miesięcy, z których zostały one uwzględnione),
4) ustalić składniki zmienne za okresy kwartalne z 12 miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu (sumuje się składniki kwartalne),
5) obliczyć przeciętną wysokość zmiennych składników przysługujących za okresy kwartalne (sumę składników zmiennych za okresy kwartalne dzieli się przez liczbę miesięcy, z których zostały one uwzględnione),
6) ustalić składniki zmienne za okresy roczne z 12 miesięcy poprzedzających miesiąc nabycia prawa do ekwiwalentu,
7) obliczyć przeciętną wysokość zmiennych składników przysługujących za okresy roczne (sumę składników zmiennych za okresy roczne dzieli się przez 12),
8) ustalić podstawę ekwiwalentu (sumuje się składniki stałe i składniki zmienne w przeciętnych wysokościach z okresów, z których zostały ustalone),
9) określić wysokość współczynnika ekwiwalentowego (od liczby dni w danym roku kalendarzowym odejmuje się łączną liczbę przypadających w tym roku niedziel i świąt oraz dni wolnych od pracy wynikających z rozkładu czasu pracy w przeciętnie 5-dniowym tygodniu pracy, a otrzymany wynik dzieli przez 12),
10) obliczyć ekwiwalent za 1 dzień urlopu (podstawę ekwiwalentową dzieli się przez współczynnik ekwiwalentowy),
11) obliczyć ekwiwalent za 1 godzinę urlopu (ekwiwalent za 1 dzień urlopu dzieli się przez liczbę odpowiadającą dobowej normie czasu pracy),
12) ustalić liczbę godzin niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego,
13) obliczyć ekwiwalent za niewykorzystany urlop wypoczynkowy (ekwiwalent za 1 godzinę urlopu mnoży się przez liczbę godzin niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego).

Przykład 29

31 maja 2026 r. z pracownikiem zatrudnionym na 1/2 etatu, z dobową normą czasu pracy równą 8 godzinom, rozwiązano umowę o pracę. W dniu rozwiązania umowy pracownik nabył prawo do ekwiwalentu za 40 godzin urlopu. Jego pensja składała się ze stałej płacy zasadniczej w kwocie 2450 zł oraz zmiennych premii miesięcznych.
Pracownik otrzymał następujące premie:

- w kwietniu 2026 r. – 270 zł,
- w marcu 2026 r. – 368 zł,
- w lutym 2026 r. – 490 zł.

Ponieważ wynagrodzenie zasadnicze określone jest w stałej wysokości, w podstawie ekwiwalentowej należy uwzględnić wynagrodzenie w wysokości należnej w miesiącu, w którym pracownik nabył prawo do ekwiwalentu, tj. w kwocie 2450 zł.

eprasa.pl 282347745a

Do podstawy wymiaru ekwiwalentu za urlop ze zmiennych składników należy przyjąć natomiast przeciętną wysokość premii wypłaconych pracownikowi w okresie od lutego do kwietnia 2026 r. – 1128 zł, 1128 zł : 3 miesiące = 376 zł.
Następnie należy:

Krok 1. ustalić podstawę ekwiwalentową (trzeba zsumować wynagrodzenia ustalone ze stałych i zmiennych składników): 2450 zł + 376 zł = 2826 zł;

Krok 2. ustalić ekwiwalent za 1 dzień urlopu (podstawę ekwiwalentu dzieli się przez obowiązujący w 2026 r. współczynnik do ekwiwalentu, dla 1/2 etatu): 2826 zł : 10,46 = 270,17 zł;

Krok 3. ustalić ekwiwalent za 1 godzinę urlopu (ekwiwalent za 1 dzień urlopu należy podzielić przez dobową normę czasu pracy, tj. 8 godzin): 270,17 zł : 8 godzin = 33,77 zł/godz.;

Krok 4. ustalić ekwiwalent za wszystkie godziny niewykorzystanego w naturze urlopu wypoczynkowego (ekwiwalent za 1 godzinę urlopu mnoży się przez liczbę godzin niewykorzystanego urlopu): 33,77 zł/godz. × 40 godzin = 1350,80 zł.
Pracownikowi w dniu rozwiązania stosunku pracy, tj. 31 maja 2026 r., należało wypłacić ekwiwalent za niewykorzystany urlop w wysokości 1350,80 zł.

8.2. Odprawy i odszkodowania

Prawo do różnego rodzaju odpraw i odszkodowań ze stosunku pracy wynika nie tylko z k.p., lecz także z innych przepisów prawa pracy. Zasady ich obliczania określa rozporządzenie z 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy. Zgodnie z nim stosuje się przy ich obliczaniu zasady obowiązujące przy ustalaniu ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy określone w rozporządzeniu urlopowym.

Składniki wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej w stałej wysokości uwzględnia się w wysokości należnej w momencie nabycia prawa do odprawy. Składniki wynagrodzenia przysługujące pracownikowi za okresy niedłuższe niż 1 miesiąc uzyskane przez pracownika w okresie 3 miesięcy przed rozwiązaniem stosunku pracy uwzględnia się przy ustalaniu wysokości odprawy w przeciętnej wysokości z okresu 3 miesięcy. Uwzględnia się także w średniej wysokości składniki wynagrodzenia przysługującego pracownikowi za okresy dłuższe niż 1 miesiąc, wypłacone w okresie 12 miesięcy przed rozwiązaniem stosunku pracy.

Następnie sumę uzyskanych przez pracownika miesięcznych wynagrodzeń należy podzielić przez ustalany corocznie współczynnik w celu obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za dzień urlopu. Zasady tej jednak nie stosuje się w przypadku

eprasa.pl 282347745a

większości odpraw i odszkodowań. Kwestię tę rozstrzygnął Sąd Najwyższy w uchwale z 9 maja 2000 r. (sygn. akt III ZP 12/00, OSNP 2000/22/806), stwierdzając, że:

SN *(...) przy obliczaniu wysokości odprawy (...) podstawę jej wyliczenia stanowi miesięczne średnie wynagrodzenie z okresu poprzedzającego nabycie prawa do odprawy ustalone zgodnie z regułami określonymi w § 14–17 rozporządzenia z dnia 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczególnych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop.*

Wyżej wymienione zasady stosuje się w celu obliczenia:

1) odszkodowań:
   a) z tytułu skrócenia wypowiedzenia umowy o pracę na czas nieokreślony (art. $36^{[1]}$ § 1 k.p.),
   b) w związku z rozwiązaniem umowy o pracę z naruszeniem prawa pracy (art. $47^{[1]}$, art. 50 § 1 i 4 oraz art. 58 i 60 k.p.),
   c) w związku z rozwiązaniem przez pracownika umowy o pracę bez wypowiedzenia z powodu ciężkiego naruszenia przez pracodawcę podstawowych obowiązków wobec pracownika (art. 55 § $1^{[1]}$ k.p.),
   d) w związku z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia przez pracownika (art. $61^{[2]}$ § 1 k.p.),
   e) dla pracownika, którego umowa o pracę wygasła z powodu śmierci pracodawcy (art. $63^{[2]}$ § 2 k.p.),
   f) w związku z niewydaniem w terminie lub wydaniem niewłaściwego świadectwa pracy (art. 99 § 2 k.p.),
   g) pracownikowi młodocianemu w razie rozwiązania umowy o pracę z powodu braku możliwości zapewnienia innej pracy niezagrażającej zdrowiu (art. 201 § 2 k.p.);
2) odpraw:
   a) w związku z przejściem na emeryturę lub rentę (art. $92^{[1]}$ § 1 k.p.),
   b) pośmiertnej dla rodziny zmarłego pracownika (art. 93 § 2 k.p.),
   c) przysługującej pracownikowi zwalnianemu z przyczyn leżących po stronie pracodawcy (art. 8 i art. 10 ustawy o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy z przyczyn niedotyczących pracowników).

Wskazane należności przysługują pracownikowi w wysokości wynagrodzenia miesięcznego lub jego wielokrotności. Natomiast niektóre z nich odpowiadają wynagrodzeniu 2-tygodniowemu. Te drugie stanowią połowę miesięcznej kwoty, ustalonej według zasad właściwych do obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za urlop.

eprasa.pl 282347745a

8.2.1. Odprawa emerytalna lub rentowa

Pracownikowi spełniającemu warunki do uzyskania renty z tytułu niezdolności do pracy lub emerytury, którego stosunek pracy ustał w związku z przejściem na te świadczenia, przysługuje odprawa pieniężna w wysokości miesięcznego wynagrodzenia. Jej wysokość jest stała i nie zależy od stażu pracy (art. $92^{[1]}$ k.p.).

8.2.2. Odprawa z tytułu zwolnienia z przyczyn dotyczących zakładu pracy

Ta odprawa pieniężna jest świadczeniem przysługującym pracownikowi w razie dokonywania przez pracodawcę zwolnień z przyczyn leżących po jego stronie, np.: ekonomicznych, organizacyjnych, technologicznych itd., oraz w razie ogłoszenia jego upadłości lub likwidacji. Obowiązek wypłaty odpraw dotyczy tylko pracodawców, którzy zatrudniają co najmniej 20 pracowników.

Wysokość odprawy z tytułu rozwiązania umowy zależy od stażu zatrudnienia u pracodawcy, który dokonał zwolnienia, i wynosi:

- 1-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony krócej niż 2 lata,
- 2-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony od 2 do 8 lat,
- 3-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony ponad 8 lat.

Zasadniczo wysokość odprawy nie może przekroczyć kwoty 15-krotnego minimalnego wynagrodzenia za pracę. W 2026 r. maksymalna wysokość wypłacanej pracownikowi odprawy z tytułu zwolnień grupowych wynosi 72 090 zł (15 × 4806 zł).

8.2.3. Odprawa pośmiertna

Odprawa pośmiertna nie jest świadczeniem ze stosunku pracy. Przysługuje ona członkom rodziny pracownika i prawo do niej powstaje wskutek jego śmierci, a nie w związku z wykonywaniem przez niego obowiązków pracowniczych.

Przyznanie odprawy pośmiertnej rodzinie pracownika nie jest uzależnione od spełnienia przez niego określonych warunków. Jedynym warunkiem jej przyznania jest śmierć pracownika w czasie trwania stosunku pracy lub w czasie pobierania po jego rozwiązaniu zasiłku z tytułu niezdolności do pracy wskutek choroby.

Uprawnionymi członkami rodziny pracownika są małżonek oraz osoby spełniające warunki wymagane do uzyskania po nim renty rodzinnej. Sam fakt pozostawania w związku małżeńskim uprawnia małżonka zmarłego do otrzymania odprawy. W odróżnieniu od pozostałych osób nie musi on spełniać wymagań do uzyskania renty rodzinnej.

eprasa.pl 282347745a

Wysokość odprawy pośmiertnej zależy od stażu pracy pracownika u danego pracodawcy i wynosi:

- 1-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony krócej niż 10 lat,
- 3-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 10 lat,
- 6-miesięczne wynagrodzenie, jeżeli pracownik był zatrudniony co najmniej 15 lat.

Odprawę dzieli się w częściach równych między wszystkich uprawnionych członków rodziny. Jeżeli jednak po zmarłym pozostał tylko jeden członek rodziny, otrzymuje on jedynie połowę przysługującej odprawy.

Odprawa pośmiertna nie należy się, jeżeli pracodawca ubezpieczył pracownika na życie, a odszkodowanie wypłacone przez instytucję ubezpieczeniową nie jest niższe niż odprawa pośmiertna. Jeżeli odszkodowanie jest niższe od odprawy pośmiertnej, pracodawca jest zobowiązany wypłacić rodzinie różnicę (art. 93 k.p.).

8.2.4. Odszkodowanie z tytułu skrócenia wypowiedzenia umowy o pracę na czas nieokreślony

Jeżeli wypowiedzenie umowy o pracę na czas nieokreślony lub na czas określony następuje z powodu ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy albo zmniejszenia zatrudnienia, może on – w celu wcześniejszego rozwiązania umowy – skrócić 3-miesięczny okres wypowiedzenia najwyżej do 1 miesiąca. W takiej sytuacji umowa o pracę rozwiązuje się z upływem skróconego okresu wypowiedzenia, ostatniego dnia miesiąca. W tym dniu pracownik nabywa prawo do odszkodowania w wysokości wynagrodzenia za pozostałą część wypowiedzenia (art. $36^{[1]}$ k.p.).

8.2.5. Odszkodowanie w związku z rozwiązaniem umowy z naruszeniem przepisów prawa pracy

W razie niezgodnego z prawem lub nieuzasadnionego wypowiedzenia umowy na czas określony lub nieokreślony pracownik ma do wyboru roszczenie o przywrócenie do pracy lub o odszkodowanie. To ostatnie przysługuje w wysokości wynagrodzenia za okres od 2 tygodni do 3 miesięcy, nieniższego jednak od wynagrodzenia za czas wypowiedzenia (art. 45 § 1 w zw. z art. $47^{[1]}$ k.p.).

Jeżeli wypowiedzenie umowy na okres próbny nastąpiło z naruszeniem przepisów o wypowiadaniu, zatrudnionemu przysługuje wyłącznie odszkodowanie w wysokości wynagrodzenia za czas, do upływu którego miała trwać umowa (art. 50 § 1 k.p.).

Osobie, z którą rozwiązano umowę o pracę bez wypowiedzenia w sposób niezgodny z prawem, przysługuje roszczenie o przywrócenie do pracy na poprzednich

eprasa.pl 282347745a

warunkach albo o odszkodowanie. O przywróceniu do pracy lub odszkodowaniu orzeka sąd pracy (art. 56 k.p.).

Odszkodowanie przysługuje wtedy w wysokości wynagrodzenia za okres wypowiedzenia. W przypadku rozwiązania umowy o pracę zawartej na czas określony odszkodowanie przysługuje w wysokości wynagrodzenia za czas, do którego umowa miała trwać, nie więcej jednak niż za okres wypowiedzenia (art. 58 k.p.).

W razie rozwiązania przez pracodawcę umowy o pracę zawartej na czas określony z naruszeniem przepisów o rozwiązywaniu umów o pracę bez wypowiedzenia pracownikowi przysługuje wyłącznie odszkodowanie (w wysokości jak wyżej), jeżeli upłynął już termin, do którego umowa miała trwać, lub gdy przywrócenie do pracy byłoby niewskazane ze względu na krótki okres, jaki pozostał do upływu tego terminu (art. 59 k.p.).

Jeżeli pracodawca rozwiązał umowę o pracę w okresie wypowiedzenia z naruszeniem przepisów o rozwiązywaniu umów o pracę bez wypowiedzenia, pracownikowi przysługuje wyłącznie odszkodowanie. Odszkodowanie przysługuje w wysokości wynagrodzenia za czas do upływu okresu wypowiedzenia (art. 60 k.p.).

8.2.6. Odszkodowanie w związku z rozwiązaniem umowy o pracę bez wypowiedzenia przez pracownika

Pracownik może rozwiązać umowę o pracę bez wypowiedzenia, gdy pracodawca dopuścił się ciężkiego naruszenia podstawowych obowiązków wobec niego, np. nie wypłacał w terminie wynagrodzenia za pracę. Ma on prawo do odszkodowania w wysokości wynagrodzenia za okres wypowiedzenia, a w przypadku umowy na czas określony – w wysokości wynagrodzenia za czas, do którego umowa miała trwać, nie więcej jednak niż za okres wypowiedzenia (art. 55 § $1^{[1]}$ k.p.).

8.2.7. Odszkodowanie z tytułu nieuzasadnionego rozwiązania przez pracownika umowy o pracę bez wypowiedzenia

W razie nieuzasadnionego rozwiązania przez pracownika umowy o pracę bez wypowiedzenia pracodawcy przysługuje roszczenie o odszkodowanie, o którym orzeka sąd pracy. Przysługuje ono w wysokości wynagrodzenia pracownika za okres wypowiedzenia. W przypadku rozwiązania umowy o pracę zawartej na czas określony, odszkodowanie przysługuje w wysokości wynagrodzenia za czas, do którego umowa miała trwać, nie więcej jednak niż za okres wypowiedzenia (art. $61^{[2]}$ k.p.).

8.2.8. Odszkodowanie w razie wygaśnięcia umowy z powodu śmierci pracodawcy

Jeżeli wskutek śmierci pracodawcy dochodzi do wygaśnięcia stosunku pracy, pracownikowi przysługuje odszkodowanie. Zgodnie z art. $63^{[2]}$ k.p. jego wysokość odpowiada wynagrodzeniu za okres wypowiedzenia, który obowiązywałby danego pracownika, gdyby umowa o pracę została rozwiązana w zwykłym trybie.

eprasa.pl 282347745a

Prawo do odszkodowania powstaje z mocy prawa i nie jest uzależnione od wykazania przez pracownika poniesionej szkody. Świadczenie to ma zrekompensować nagłą utratę zatrudnienia spowodowaną śmiercią pracodawcy.

Odszkodowanie nie przysługuje jednak w sytuacji, gdy dochodzi do przejęcia zakładu pracy lub jego części przez nowego pracodawcę na zasadach określonych w art. 23[1] k.p. W takim przypadku stosunek pracy nie wygasa, lecz trwa nadal z nowym pracodawcą, który staje się stroną dotychczasowych stosunków pracy.

8.2.9. Odszkodowanie w razie niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy

Pracownikowi przysługuje roszczenie o naprawienie szkody wyrządzonej przez pracodawcę wskutek niewydania w terminie lub wydania niewłaściwego świadectwa pracy. Jeżeli więc poniósł jakieś straty z tego tytułu, np. pozbawiło go to możliwości podjęcia nowej pracy, ma prawo do odszkodowania. Fakt poniesienia szkody i jej wysokość będzie jednak musiał udowodnić przed sądem. Odszkodowanie przysługuje w wysokości wynagrodzenia za czas pozostawania bez pracy z tego powodu, niedłuższy jednak niż 6 tygodni (art. 99 k.p.).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 2 pkt 32 i pkt 49a–52, art. 17b, art. 29a, art. 86, art. 88, art. 106a, art. 106b ust. 1 pkt 4, art. 106e, art. 106f, art. 106ga, art. 106gb, art. 106gba, art. 106i ust. 5, art. 106j, art. 106na, art. 106nda ust. 10–12, art. 106nf ust. 9–12, art. 106nh ust. 4, art. 108 ust. 1, art. 109, art. 145ka ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 775; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 846)
- § 1–3 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 7 grudnia 2025 r. w sprawie przypadków, w których nie ma obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1740)
- § 3 ust. 1 pkt 3, ust. 4 oraz § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów i Gospodarki z 12 grudnia 2025 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2025 r. poz. 1815; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz.169)
- art. 1–7, art. 13–16, art. 20 ustawy z 11 marca 2026 r. o zmianie ustawy o Państwowej Inspekcji Pracy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 11 ust. 1 pkt 7a i 8, ust. 2, art. 34 ustawy z 13 kwietnia 2007 r. o Państwowej Inspekcji Pracy (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1712; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 22 § 1 , art. 36[1], art. 50, art. 55 § 1[1], art. 56, art. 58, art. 59, art. 61[2], art. 93, art. 99 ustawy z 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 277; ost.zm. Dz.U. z 2026 r. poz. 473)
- art. 61b, art. 69 ustawy z 25 czerwca 1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (j.t. Dz.U. z 2026 r. poz. 854)
- § 7–9 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 8 stycznia 1997 r. w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (Dz.U. Nr 2, poz. 14; ost.zm. Dz.U. z 2009 r. Nr 174, poz. 1353)

eprasa.pl 282347745a

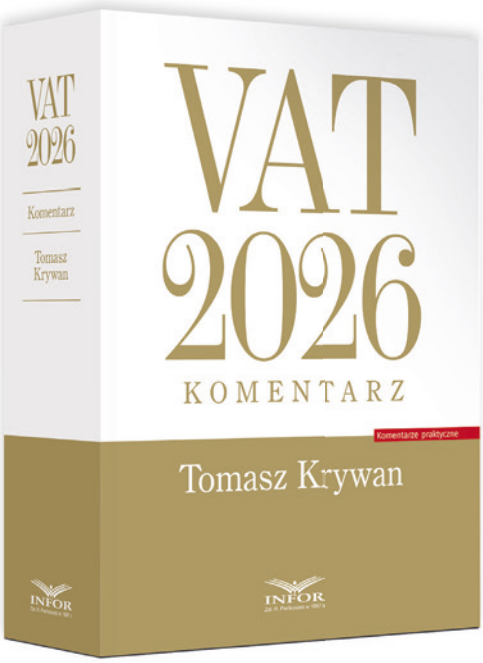
- rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z 29 maja 1996 r. w sprawie sposobu ustalania wynagrodzenia w okresie niewykonywania pracy oraz wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczania odszkodowań, odpraw, dodatków wyrównawczych do wynagrodzenia oraz innych należności przewidzianych w Kodeksie pracy (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 927)

W opracowaniu wykorzystano materiały opublikowane w wydawnictwach INFOR PL S.A.

eprasa.pl 282347745a

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Najnowsze zmiany w VAT 2026



Publikacja zawiera praktyczne omówienie każdego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług. Uwzględnia zmiany, które weszły w życie **1 stycznia, 1 lutego i 1 kwietnia 2026 r.**, związane m.in.: z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF, oraz ich wpływ na dotychczasowe zasady rozliczeń VAT. Komentarz zawiera również praktyczne tabele i niemal 300 przykładów pokazujących, jak rozliczać VAT (w tym, jak wypełniać JPK_VAT).

Najnowsze zmiany dotyczą m.in.:

- zasad wystawiania i doręczania faktur w **KSeF**,
- zasad rozliczania **faktur korygujących**,
- przechowywania faktur i wystawiania ich duplikatów po **wprowadzeniu KSeF**,
- anulowania faktur i zwrotu VAT,
- dokumentowania i rozliczania faktur dla **rolników ryczałtowych**,
- podniesienia **limitu zwolnienia podmiotowego**.

Szczegóły na: **sklep.infor.pl**

W SERII POLECAMY:



PIT 2026
Komentarz



CIT 2026
Komentarz

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

epresa.pl 282347745a

INFORLEX
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY

Szybko i wiarygodnie

Teraz INFORLEX z Asystentem AI ✨
dla księgowych, kadrowych, biur rachunkowych i JST



INFORLEX Asystent AI ✨ gwarantuje:

- Szybkie, precyzyjne i praktyczne odpowiedzi
- Odpowiedzi oparte na wiarygodnych źródłach INFORLEX
- Wygodę korzystania bez skomplikowanych promptów

Umów się na bezpłatną prezentację

eprasa.pl 282347745a