
Zmiany VAT w 2025 roku związane z implementacją dyrektywy SME

Cytuj jako: Selera, P. (2025). Zmiany VAT w 2025 roku związane z implementacją dyrektywy SME. W: B. Detyna, P. Szymaniec (red.), *Administracja publiczna i polityki publiczne. Tom poświęcony pamięci Profesora Ryszarda Herbuta. Seria: Administracja Publiczna – Zagadnienia Prawne, Instytucjonalne i Koncepcje Zarządzania* nr 5/2025 (s. 105–116). Wydawnictwo Naukowe Akademii Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa.

Praca opublikowana na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa (CC BY 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pl>

DOI: [10.71433/2025.99.4.06](https://doi.org/10.71433/2025.99.4.06)

Streszczenie: Specjalny system VAT dla małych przedsiębiorstw został wprowadzony w Unii Europejskiej w 1977 r. Z tego powodu konieczne stały się jego rewizja i aktualizacja. Główną zmianą, która obowiązuje od 2025 r., jest możliwość stosowania zwolnienia z VAT pod pewnymi warunkami, w przypadku transakcji transgranicznych. Dyrektywa 2020/285, zwana dyrektywą SME (w sprawie małych i średnich przedsiębiorstw), otwiera możliwość korzystania ze zwolnienia z VAT w danym kraju UE przez firmy mające siedzibę w innym kraju UE. Warunkiem korzystania ze zwolnienia w innym kraju UE jest przede wszystkim przestrzeganie dwóch progów obrotów: (1) unijnego i (2) krajowego. Chociaż sama inicjatywa jest oceniana pozytywnie w literaturze, słusznie podkreśla się, że sposób i zakres swobody, z jaką kraje UE ustalają progi obrotów, skomplikują stosowanie nowych przepisów. Ponadto małe i średnie przedsiębiorstwa będą musiały zachować kompleksową kontrolę nad wolumenem swojej działalności, aby nie zostać nagle wykluczone z procedury dla nich i nie wejść w ogólną procedurę VAT związaną z rejestracją.

Słowa kluczowe: dyrektywa SME, podatek od towarów i usług (VAT), małe i średnie przedsiębiorstwa

VAT Changes in 2025 Related to the Implementation of the SME Directive

Abstract: A special VAT scheme for small enterprises was introduced in the European Union in 1977. This is the reason why it has become necessary to review and update it. The main change, which is valid from 2025, is the possibility of applying VAT exemption, under certain

¹ Dr, LL.M., Akademia Nauk Stosowanych Angelusa Silesiusa, e-mail: pselera@ans.edu.pl, ORCID: [0000-0002-1848-1194](https://orcid.org/0000-0002-1848-1194).

conditions, in the case of cross-border transactions. Directive 2020/285, called the SME Directive (small and medium-sized enterprises), opens the possibility of using a VAT exemption in a given EU country by companies established in another EU country. The condition for using the exemption in another EU country is, first of all, compliance with two turnover thresholds: (1) EU and (2) national. Although the initiative itself is assessed positively in the literature, it is rightly emphasized that the manner and scope of freedom with which EU countries set turnover thresholds will complicate the application of the new regulations. In addition, SMEs will have to maintain comprehensive control of the volume of their activities in order not to be suddenly excluded from the SME procedure and enter the general VAT procedure related to registration.

Keywords: SME Directive, Value Added Tax (VAT), small and medium-sized enterprises

1. Wprowadzenie: zwolnienia z VAT jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania

Celem niniejszego rozdziału jest analiza zmian VAT dotyczących systemu opodatkowania małych przedsiębiorstw w Unii Europejskiej po 1 stycznia 2025 r. W szczególności analizie poddany zostanie sposób implementacji tzw. dyrektywy SME w Polsce, jak i praktyczne zastosowanie nowych przepisów i możliwości, jakie otwiera przed sobą nowy kształt zakresu zwolnienia podmiotowego z VAT.

Na gruncie unijnego systemu VAT wyróżnia się dwa typy zwolnień: zwolnienia podmiotowe oraz przedmiotowe. Zwolnienie podmiotowe dotyczy określonych podmiotów, uwzględniając ich cechy szczególne, kiedy zasadniczo każdy obrót jest zwolniony z VAT. Z kolei zwolnienia przedmiotowe, występujące powszechniej w systemie VAT, obejmują swoim zakresem określone dostawy towarów lub usługi. Zasadniczo więc dany podatnik VAT jest podatnikiem VAT czynnym, lecz jedynie dostawy towarów lub świadczenia usług, które realizuje, są zwolnione z VAT. W efekcie całość lub część jego obrotów podlega zwolnieniu z VAT. Trzeba jednak zaznaczyć, że istotna część zwolnień przedmiotowych ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, co oznacza, że zwolnione jest konkretne świadczenie realizowane przez podmiot mający określone cechy lub status wskazany w prawie UE i prawie krajowym. Dotyczy to zwłaszcza świadczeń realizowanych w ogólnym interesie publicznym, jak usługi medyczne czy edukacyjne. Przepisy dotyczące zwolnień z VAT przedstawione w Tytule IX Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. nr 347, s. 1 ze zm.) mogą zostać podzielone na kilka grup w oparciu o szereg kryteriów. Podstawowym kryterium jest ich rozróżnienie na zwolnienia bez prawa do odliczenia podatku naliczonego oraz zwolnienia, pomimo których podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z transakcją zwolnioną. Warto podkreślić, że w legislacjach narodowych (w tym w Polsce) niektórych państw zwolnienie z prawem do

odliczenia jest zdefiniowane jako stawka podatku 0%, nie jest więc transakcją formalnie zwolnioną z VAT (Namysłowski i in., 2008).

Zwolnienia z VAT – co wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)² – są wyjątkiem od zasady powszechności opodatkowania i należy je interpretować ściśle. Jednak ścisła interpretacja nie oznacza zarazem wykładni zawężającej zakresu zwolnienia. Niniejszy tekst koncentruje się na charakterze prawnym zwolnienia podmiotowego z VAT dla małych przedsiębiorców w kontekście fundamentalnej przebudowy tego systemu w Unii Europejskiej od 1 stycznia 2025 r.

2. Zwolnienie podmiotowe dla małych przedsiębiorców – sposób działania i podstawy prawne do 31 grudnia 2024 r.

2.1. Zakres zwolnienia podmiotowego i podstawy prawne

Zwolnienie podmiotowe z VAT dla małych przedsiębiorców uzależnione jest od kwoty realizowanego obrotu. Skutkiem zastosowania zwolnienia podmiotowego jest zarazem brak prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jednocześnie na fakturach wystawianych przez zwolnionego podmiotowo z VAT nie mogą być wykazywane kwoty zawierające podatek VAT (Lewandowski i Fałkowski, 2012, s. 690). Zwolnienie to stanowi szczególną procedurę dotyczącą drobnych przedsiębiorców wprowadzoną w celu zmniejszenia formalności administracyjnych. Ma ono ograniczony i fakultatywny charakter, co oznacza, że skorzystanie z niego jest prawem podatnika, lecz w określonych przypadkach prawo to może podatnikowi w ogóle nie przysługiwać lub przysługiwać po spełnieniu określonych warunków (Ignasiak, 2016). Z formalnego punktu widzenia taki podmiot poniżej określonego limitu obrotów w ogólnie nie musi się zarejestrować dla celów VAT w Polsce, a także nie składa comiesięcznych (kwartalnych) deklaracji VAT/JPK_VAT. Jednakże niektóre kraje unijne wprowadzające zwolnienie podmiotowe, co prawda zwalniały małe firmy z VAT, jednak wymagały od nich rejestracji dla celów VAT. Takie państwa, jak Belgia, Francja, Grecja, Hiszpania oraz Malta, przewidywały, że niezależnie od poziomu obrotów rejestracja dla celów VAT w tych krajach jest konieczna (Annacondia i Mreno, 2024, s. 845).

² Jak podkreślił TSUE w pierwszym wyroku z tego zakresu C-348/87: „Z powyższego wynika jasno, że pojęcia użyte do określenia zwolnień w art. 13 Szóstej Dyrektywy powinny być interpretowane wąsko, gdyż stanowią wyjątek w stosunku do generalnej zasady, że podatek obrotowy jest nakładany na wszystkie usługi świadczone za wynagrodzeniem przez podatników” (wyrok TSUE z 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1989:246).

W Polsce z dniem 1 stycznia 2014 r. powyższe zwolnienie w zasadzie straciło swój charakter podmiotowy. Zwolnieniem nie jest objęty już sam podatnik, lecz cała jego sprzedaż – czynności przez niego wykonywane (poza kilkoma wyjątkami). Jak słusznie podkreśla się w literaturze, zwolnienie jednak w istocie nadal będzie związane ze statusem podatnika (wielkością jego obrotów), a nie z rodzajem czynności przez niego wykonywanych. Jeśli bowiem podatnik charakteryzuje się określonymi cechami, to praktycznie wszystkie czynności przez niego wykonywane będą objęte zwolnieniem (Bartosiewicz, 2024). Ma w istocie więc charakter w dalszym ciągu zwolnienia podmiotowego.

Podstawa prawna dla zwolnienia podmiotowego zawarta jest w art. 113 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.), a po 1 stycznia 2025 r. także w dodawanych art. 113a i 113b ustawy VAT (Ustawa z dnia 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1721). Przepis art. 113 ustawy VAT stanowił implementację obowiązującego do 31 grudnia 2024 r. art. 285 dyrektywy 2006/112, który przewidywał procedurę szczególną dla małych przedsiębiorców. Procedura ta ze swej istoty odchodzi od podstawowych reguł, na których opiera się mechanizm funkcjonowania VAT, takich jak zasada powszechności opodatkowania (brak efektywnego opodatkowania sprzedaży) czy zasada neutralności (brak prawa do odliczenia podatku naliczonego zawartego na fakturach zakupowych małego przedsiębiorcy).

2.2. Zwolnienie podmiotowe do 31 grudnia 2024 r. tylko dla „rezydentów”

Do 31 grudnia 2024 r. na podstawie art. 281 i 292 dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie mogły wprowadzić zwolnienie z VAT (zwolnienie podmiotowe) dla małych przedsiębiorców z siedzibą w danym państwie członkowskim, jeśli nie przekroczono określonego limitu obrotów. Także art. 113 ust. 13 pkt 3 ustawy VAT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. wskazywał, że zwolnień nie stosuje się do podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju. Zdecydowana większość krajów UE, implementując dyrektywę 2006/112, w tym zakresie ograniczała stosowanie zwolnień podmiotowych jedynie do podatników z siedzibą na ich terytorium. Choć art. 283 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112 do 31 grudnia 2024 r. zakładał *explicite*, że zwolnienie podmiotowe dotyczy jedynie podatników mających siedzibę w określonym państwie UE, to takie kraje, jak Chorwacja i Węgry (w zakresie, w jakim dana firma dysponuje stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej w tych krajach), Portugalia oraz Szwecja, stosowały zwolnienie podmiotowe także do firm unijnych z siedzibą za granicą (Annacondia i Mreno, 2024, s. 847).

Sytuacje te były wyjątkiem, co oznaczało, że podmioty mające siedzibę w innych państwach UE nie mogły skorzystać ze zwolnienia podmiotowego w danym kraju. Oznaczało to w efekcie – co do zasady – obowiązek rejestracji na VAT przed dokonaniem pierwszej sprzedaży opodatkowanej na terytorium danego kraju UE i ponoszenie szeregu kosztów związanych z *compliance* VAT (koszty usług księgowych lub doradczych związanych z wypełnianiem deklaracji VAT, ewidencji czy rejestrów). Dotyczyło to zwłaszcza także drobnych firm, w których koszty doradztwa są ze względu na ich ograniczone zasoby finansowe i kadrowe nieproporcjonalnie wyższe aniżeli w przypadku większych przedsiębiorstw.

Przykład: Firma budowlana z siedzibą w Polsce zamierza świadczyć usługi budowlane na nieruchomości położonej w Niemczech na rzecz niemieckiego inwestora (konsumenta niebędącego podatnikiem VAT). Miejscem świadczenia dla usług związanych z nieruchomościami jest kraj położenia nieruchomości (tu Niemcy). Podatek VAT należny z tytułu tego typu usług powinien być rozliczony w niemieckim urzędzie finansowym i to już z tytułu pierwszego obrotu (pierwszej faktury sprzedażowej). Zanim jednak polska firma uiszczy VAT należny w Niemczech, zobligowana jest do wcześniejszej rejestracji dla celów VAT w Niemczech. Następnie należy wystawić fakturę z wyszczególnionym niemieckim podatkiem VAT według prawa niemieckiego i wypełnić deklarację VAT i ewidencje przewidziane przez prawo niemieckie.

Z analogiczną sytuacją mieliśmy do czynienia w przypadku firmy z siedzibą w innym państwie UE realizującą świadczenia, dla których miejscem opodatkowania była Polska. Tutaj także w wielu przypadkach powstawał obowiązek rozliczenia VAT przez świadczącego w Polsce, co wiązało się z kolei z uprzednią koniecznością rejestracji na VAT w Polsce.

Mimo wielu sytuacji umożliwiających przeniesienie rozliczenia tego obowiązku na nabywcę w Polsce i w innych krajach UE (tzw. odwrotne obciążenie – *reverse charge*), poza zakresem tego reżimu powstawał dla świadczącego obowiązek rejestracyjny dla celów VAT w kraju świadczenia przed wystawieniem pierwszej faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług.

3. Dyrektywa SME – „otwarcie” zwolnień podmiotowych od 2025 r.

3.1. Skutek zwolnień transgranicznych

Specjalny system VAT dla małych przedsiębiorstw został wprowadzony w Unii Europejskiej w 1977 r. Właśnie z tego powodu konieczne stały się jego rewizja i aktualizacja. Główną zmianą, która obowiązuje 2025 r., jest możliwość zastosowania zwolnienia z VAT pod pewnymi warunkami, w przypadku trans-

akcji transgranicznych. Dyrektywa 2020/285³, zwana dyrektywą SME (*small and medium-sized enterprises*), otwiera możliwość korzystania ze zwolnienia podmiotowego w danym kraju UE przez firmy z siedzibą w innym kraju UE. Jak podkreślono w preambule do dyrektywy SME (motyw 4): „Procedura szczególnie dla małych przedsiębiorstw zezwala obecnie na przyznawanie zwolnienia jedynie przedsiębiorstwom mającym siedzibę w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny. Ma to negatywny wpływ na konkurencję w ramach rynku wewnętrznego w odniesieniu do przedsiębiorstw niemających siedziby w tym państwie członkowskim. W celu rozwiązania tego problemu oraz uniknięcia dalszych zakłóceń należy zezwolić na korzystanie ze zwolnienia również przez małe przedsiębiorstwa mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż to, w którym VAT jest należny”. Wcześniej podkreślono (motyw 2): „W planie działania w sprawie VAT Komisja zapowiedziała kompleksowy pakiet uproszczeń dla małych przedsiębiorstw, które mają na celu zmniejszenie ich obciążeń administracyjnych oraz pomoc w stworzeniu otoczenia fiskalnego sprzyjającego ich wzrostowi i rozwojowi handlu transgranicznego”.

Kluczowy w tym zakresie jest art. 284 ust. 2 dyrektywy 2006/112 w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. wskazujący, że państwa UE, przyznając zwolnienie podmiotowe, „(...) przyznają również to zwolnienie dostawom towarów i świadczeniu usług dokonywanym na ich terytorium przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim (...)”. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia w innym państwie UE jest przede wszystkim przestrzeganie dwóch limitów obrotów: (1) unijnego i (2) krajowego. Choć sama inicjatywa oceniana jest w literaturze pozytywnie, to słusznie podkreśla się, że sposób i zakres swobody, z jaką państwa UE – ze względu na brak „głębszej” harmonizacji – mogą określać limity skomplikuje stosowanie nowych regulacji. Ponadto SME będą musiały zachować kompleksową kontrolę wolumenu swojej działalności, aby nie zostać nagle wykluczone z procedury SME i wejść w ogólną procedurę VAT związaną z rejestracją (Matesanz, 2024).

3.2. Limit unijny oraz limity krajowe

Od 1 stycznia 2025 r. zwolnienie podmiotowe VAT dotychczas zarezerwowane wyłącznie dla podatników z siedzibą w danym państwie UE staje się otwarte dla podatników z siedzibą w innym państwie UE. Jednocześnie fakt posiadania

³ Dyrektywa Rady (UE) 2020/285 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw oraz rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do współpracy administracyjnej i wymiany informacji do celów monitorowania i prawidłowego stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw (Dz.U. UE L z 2020 r. nr 62, s. 13 ze zm.).

w danym państwie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (*fixed establishment*) nie wyklucza wejścia w procedurę SME. W konsekwencji zarówno polskie firmy mogą ubiegać się o zwolnienie w innych krajach UE, jak i firmy z siedzibą w innych państwach UE mogą korzystać ze zwolnienia podmiotowego w Polsce. Istotne w tym zakresie jest przestrzeganie: (1) dopuszczalnego rocznego limitu obrotów we wszystkich krajach UE (włącznie w obrotami osiągniętymi w kraju siedziby) wynoszącego 100 tys. euro oraz (2) wysokości limitu określonego przez dane państwo UE. Warunki te muszą być spełnione łącznie.

Państwa członkowskie na gruncie dyrektywy SME mają stosunkowo dużą swobodę w kształtowaniu swoich limitów krajowych. Próg ten nie może przekroczyć kwoty 85 tys. euro lub jej równowartości w walucie krajowej. Już ten ogólny limit może być na bardzo zróżnicowanym poziomie, a państwa UE mogą także w ogóle zrezygnować z wprowadzania zwolnień podmiotowych. Wówczas już pierwsza transakcja prowadzi zasadniczo do obowiązku rejestracji. Takim państwem jest już obecnie Hiszpania i ma stosować analogiczne wyłączenie także po 1 stycznia 2025 r.

Ponadto państwa UE mogą wprowadzać wyłączenia oraz progi jedynie dla określonych sektorów, dysponując zarazem dużą swobodą w ich definiowaniu. Artykuł 284 ust. 1 dyrektywy 2006/112 zakłada jedynie, że: „Państwa członkowskie mogą ustalić zróżnicowane progi dla poszczególnych sektorów działalności gospodarczej w oparciu o obiektywne kryteria. Żaden z tych progów nie może jednak przekroczyć progu wynoszącego 85 000 EUR lub jego równowartości w walucie krajowej”⁴. Warto podkreślić, że państwa UE mogą po przekroczeniu ustanowionych przez nie limitów wprowadzać okresy karencji, po których upływie będzie dopiero możliwe skorzystanie z procedury SME, a także dodatkowo wprowadzać „kwoty tolerancji”, przy których dochowaniu przekroczenie limitu krajowego będzie w dalszym ciągu uprawniało do korzystania ze zwolnienia podmiotowego.

Zgodnie z przepisami dyrektywy 2020/285 zwolnienie traci moc w przypadku, gdy w trakcie roku próg zwolnienia krajowego zostaje przekroczony o więcej niż 10%, od przekroczenia tej nadwyżki, lub gdy próg został przekroczony o nie więcej niż 10% od początku kolejnego roku. Państwa członkowskie mogą również stosować zasadę utraty zwolnienia podmiotowego, poczynwszy od czynności, którą przekroczone kwotę progu krajowego (zasada przyjęta przez Polskę), lub ewentualnie zwiększyć obowiązujący limit do 25%⁵.

⁴ Dodatkowo: „Państwa członkowskie zapewniają, aby podatnicy kwalifikujący się do korzystania z więcej niż jednego progu sektorowego mogli stosować tylko jeden z tych progów. Progi ustalone przez państwo członkowskie nie mogą wprowadzać rozróżnienia między podatnikami mającymi siedzibę i podatnikami niemającymi siedziby w tym państwie członkowskim” (art. 284 ust. 1 akapity 3 i 4 dyrektywy 2006/112).

⁵ Zob. uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk nr 656 z 11 września 2024 r.

Polski ustawodawca pozostawił limit krajowy na dotychczasowym poziomie 200 tys. zł, słusznie nie wykorzystując określonych nieznanych dotychczas w Polsce mechanizmów szczególnych, które mogłyby skomplikować i tak już złożony proces badania limitu. W Polsce, co prawda, nie ma limitów branżowych czy określonych „progów tolerancji”, ale z kolei istnieje katalog dostaw towarów i usług wyłączonych ze zwolnienia, który od 1 stycznia 2025 r. nie ulega istotnym zmianom (art. 113 ust. 13 ustawy VAT). Zasady dotyczące ustalania limitu dla polskich podatników obowiązują także podatników z innych państw UE zamierzających skorzystać ze zwolnienia podmiotowego w Polsce.

3.3. Zarys procedury

Już samo identyfikowanie dostępności limitów w innych państwach UE będzie zadaniem niezwykle skomplikowanym. Pewną pomocą w tym zakresie będą informacje zamieszczane przez administracje państw UE na stronach Komisji Europejskiej. Co prawda, nie będą one miały waloru wiążącego i ochronnego, to jednak dadzą pogląd na temat dostępności limitów w innych państwach UE. Podatnicy nie będą jednak zdani w tym zakresie wyłącznie na siebie. Limity na wniosek podatnika będą weryfikowane przez administracje podatkowe w ramach wymiany informacji podatkowych na podstawie zmienionego rozporządzenia 904/2010. Dla polskich podatników wnioskujących o zwolnienie podmiotowe w innych państwach UE właściwy będzie Naczelnik Drugiego Urzędu Warszawa-Śródmieście, niezależnie od miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce i właściwości miejscowej urzędu skarbowego. Na wniosek polskiego podatnika wnioskującego o zwolnienie polski organ podatkowy prześle zapytanie do właściwego organu podatkowego danego państwa UE o potwierdzenie możliwości korzystania ze zwolnienia. Dopiero po otrzymaniu potwierdzenia z administracji podatkowej innego państwa UE polski podatnik zostaje dopuszczony do procedury SME w danym państwie UE i jest mu przydzielany polski numer identyfikacyjny EX. Polska jako państwo siedziby działalności gospodarczej (MSEST) podatnika SME, tj. posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, będzie obliczać, czy unijny próg rocznego obrotu nie został przekroczony, na podstawie zgłoszonych przez takiego podatnika całkowitych wartości dostaw towarów i/lub świadczenia usług dokonanych we wszystkich państwach członkowskich. Natomiast to, czy taki polski podatnik SME spełnił warunki do zwolnienia w państwie członkowskim innym niż Rzeczpospolita Polska, tj. m.in. czy nie przekroczył progu krajowego stosowanego w danym państwie członkowskim, będzie podlegać weryfikacji przez państwo członkowskie zwolnienia, czyli MSEX.

3.4. SME to także oddziaływanie na duże firmy

Mimo że sama dyrektywa SME adresowana jest wprost do mikro- i małych firm, sposób rozliczeń tych podatników wpłynie także na rozliczenia ich kontrahentów, często dużych podmiotów. Dotyczy to tak aspektów krajowych (lokalnych) dostaw towarów i usług, jak i transakcji transgranicznych.

Pierwszy możliwy zakres oddziaływania to zmiany związane ze statusem podatników realizujących transakcje krajowe. Należy pamiętać o tym, że firmy z siedzibą w innym państwie UE, w tym te dysponujące w Polsce stałym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej (*fixed establishment*), dotychczas zarejestrowane w Polsce na VAT, od roku 2025 będą mogły zgłosić się do procedury SME poprzez organ podatkowy właściwy dla ich kraju siedziby. Ministerstwo Finansów wskazuje, że potencjalnie około 6 tys. firm dotychczas zarejestrowanych na VAT w Polsce i wpłacających w Polsce VAT mogłoby w 2025 r. skorzystać z takiej możliwości. Zastosowanie tej procedury i wyrejestrowanie w Polsce (nastąpi to z urzędu po skutecznym potwierdzeniu możliwości skorzystania w Polsce ze zwolnienia podmiotowego) zmieni sposób dotychczasowych rozliczeń z polskimi kontrahentami.

Przed wszystkim podatnik korzystający ze SME w Polsce będzie wystawiał faktury na żądanie i na tych fakturach nie będzie wykazywany VAT. Odbiorca takiej faktury w Polsce musi więc przygotować się na zmianę ujmowania faktur zakupowych otrzymywanych dotychczas przez podatnika zarejestrowanego jako „podatnik VAT czynny” z wykazywanym VAT na fakturę bez VAT. Oczywiście takie faktury powinny być oznaczone indywidualnym numerem identyfikacyjnym (z kodem EX) i wskazaniem podstawy prawnej (art. 113a ustawy o VAT), dzięki czemu nabywca dowie się, że zmiana rozliczenia związana jest z korzystaniem przez kontrahenta unijnego z procedury SME w Polsce. Niemniej należy zwłaszcza na początku obowiązywania nowych przepisów zwrócić szczególną uwagę na możliwą zmianę sposobu wystawiania faktur przez kontrahentów UE dokonujących na rzecz polskich firm lokalnych dostaw towarów i usług.

Wejście w procedurę SME oznacza również zmiany w zakresie obowiązku i zakresu deklarowania wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów (WNT) w Polsce. W przypadku podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego nie deklarują oni wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) w kraju pochodzenia towarów. W takiej sytuacji także polski nabywca nie może zadeklarować WNT w Polsce. Komisja Europejska w Notach Wyjaśniających do SME (Komisja Europejska, 2024) podkreśla, że odpowiedzialność za to ponosi klient biznesowy, który powinien sprawdzić status małego przedsiębiorstwa jako podatnika VAT za pośrednictwem aplikacji SME-on-the-Web. Zatem to polski kontrahent powinien w przypadku zwłaszcza nowych relacji biznesowych każdorazowo *de facto*

weryfikować, czy z tytułu nabycia towarów z UE powinien zadeklarować WNT w Polsce, czy też nie. Z pomocą ma przyjść portal SME-on-the-Web. Należy mieć nadzieję, że będzie on także potwierdzał, iż dana firma ma prawo do korzystania ze zwolnienia SME w ściśle określonym państwie UE. Faktura wystawiana przez unijnego kontrahenta dokumentująca dostawę unijną do Polski może w wielu przypadkach nie zawierać rozstrzygających danych albo wręcz wprowadzać w błąd polskiego nabywcę (w zdecydowanej większości krajów UE samo WDT nie jest dokumentowane stawką 0%, lecz zwolnieniem z VAT). Oczywiście w przypadku wystawiania faktury przez SME z tytułu dostawy unijnej do Polski powinny znaleźć się odpowiednie adnotacje na fakturze, to jednak nie będzie tak z pewnością zawsze, w związku z czym weryfikacja na portalu UE wydaje się niezbędna. W sytuacji błędnego (nadmiarowego) zadeklarowania WNT podatnik powinien skorygować rozliczenia. Nie powinno jednak dochodzić do sytuacji, w których organ podatkowy podczas kontroli uzna, że należy „pozostawić” rozliczenie na poziomie VAT należnego, a korekcie podlega jedynie VAT naliczony.

Z analogiczną sytuacją możemy mieć do czynienia w przypadku importu usług, dla których miejscem opodatkowania jest terytorium Polski. Jeśli usługodawca z innego państwa UE nie zawnioskuje o zwolnienie podmiotowe w Polsce, to wówczas polski nabywca zadeklaruje w Polsce import usług. Jeśli natomiast unijny usługodawca zostanie objęty procedurą SME także w Polsce, to wtedy polski kontrahent nie powinien w Polsce rozliczać importu usług. Podobnie jak w przypadku transakcji towarowych – KE wskazuje tu na obowiązki weryfikacyjne leżące po stronie usługobiorcy (Komisja Europejska, 2024).

4. Podsumowanie

Zmiany przyjęte w ramach dyrektywy SME to zmiany długo oczekiwane przez przedsiębiorców. Wychodzą one naprzeciw od lat formułowanym postulatów uwolnienia firm od kosztów administracyjnych związanych z rozliczaniem VAT. Dyrektywa SME otwiera możliwość stosowania zwolnienia podmiotowego dotychczas zarezerwowanego dla podatników krajowych. Stosowanie i weryfikacja dostępności samego zwolnienia w innych krajach UE będą jednak dość złożonym procesem – ze względu na duży zakres swobody państw UE w kształtowaniu nie tylko poziomu limitu obrotów kwalifikujących się do zwolnienia, ale także zakres wyłączeń i metodologię kalkulacji zwolnienia. Z pomocą podatnikom mają przyjść organy podatkowe, które będą weryfikowały możliwość zastosowania zwolnienia w innych państwach UE. W tym zakresie niezwykle ważna będzie sprawna i szybka wymiana informacji podatkowych pomiędzy organami różnych państw UE. Z jednej strony oznacza to dla podatnika komfort w postaci wiarygodnego potwierdzenia dostępności limitu, a z drugiej koniecz-

ność zainicjowania procedury w Polsce za pośrednictwem e-urzędu skarbowego. Dane z pierwszych miesięcy 2025 r. pokażą, ile podmiotów zdecyduje się skorzystać z nowych możliwości, jakie oferuje dyrektywa SME, a zarazem ocenić, jak skutecznie wymiana informacji podatkowych w tym obszarze została wdrożona przez państwa UE.

Bibliografia

- Annacondia, F., Mreno, I. H. (red.). (2024). *EU VAT Compass 2024/2025*. IBFD.
- Bartosiewicz, A. (2024). Komentarz do art. 113. W: A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz* (wyd. XVIII). Wolters Kluwer. Lex/el 2024.
- Ignasiak, M. (2016). Komentarz do art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług. W: D. Dominik-Ogińska (red.), *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług. Komentarz*. Wolters Kluwer. LEX/el 2024.
- Komisja Europejska. (2024). *Explanatory Notes EU VAT Changes as Regards the Special Scheme for Small Enterprises*. Brussels 2024. Pobrano 10 stycznia 2025 z https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/legislation/guides_en
- Lewandowski, K., Falkowski, P. (2012). *Dyrektywa VAT. Komentarz*. C.H. Beck.
- Matesanz, F. (2024). The New EU VAT Special Scheme for Small Enterprises as of 1 January 2025. *International VAT Monitor*, 35(5).
- Namysłowski, R., Sachs, K., Mularczyk, G. (2008). Komentarz do art. 131–137. W: B. Daciuk, J. Dmowska, J. Fornalik, J. Jędrszczyk, A. Kapczuk, S. Karpiński, K. Kosakowska, R. Krupa, M. Makiewicz, B. Niedziółka, A. Piekacz, C. Przygodzki, M. Radwan, E. Stamblewska, W. Varga, R. Namysłowski, K. Sachs, G. Mularczyk, *Dyrektywa VAT. Komentarz*. Wolters Kluwer.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. nr 347, s. 1 ze zm.)
- Dyrektywa Rady (UE) 2020/285 z dnia 18 lutego 2020 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw oraz rozporządzenie (UE) nr 904/2010 w odniesieniu do współpracy administracyjnej i wymiany informacji do celów monitorowania i prawidłowego stosowania procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw (Dz.U. UE L z 2020 r. nr 62, s. 13 ze zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.)
- Ustawa z dnia 8 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1721)

Orzecznictwo

Wyrok TSUE z 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1989:246

Dokumenty urzędowe

Uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk nr 656 z 11 września 2024 r. Pobrano 1 stycznia 2025 z <https://www.sejm.gov.pl/Sejm10.nsf/druk.xsp?nr=656>