



Objaśnienia podatkowe z 9 marca 2026 r.

**dotyczące stosowania zwolnienia
od podatku od towarów i usług dostaw
produktów związanych z obronnością
lub innych produktów do celów
obronnych, dokonywanych w ramach
umów wynikających z zamówień
wspieranych ze środków instrumentu
SAFE**

Spis treści

I. Czego dotyczą objaśnienia?	3
II. Instrument SAFE	3
III. Przepisy podatkowe objęte zakresem objaśnień	3
IV. Zwolnienie od VAT transakcji, których przedmiotem są produkty związane z obronnością lub inne produkty do celów obronnych	4
1. Warunki stosowania zwolnienia od VAT	4
2. Okres stosowania zwolnienia od VAT	7
V. Zwolnienie od VAT zaliczek na poczet dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych finansowanych w ramach instrumentu SAFE	8
VI. Świadectwo zwolnienia z VAT	10
1. Wypełnianie świadectwa zwolnienia z VAT	10
2. Opieczętowanie świadectwa zwolnienia	10
3. Termin, w jakim dostawca powinien otrzymać świadectwo zwolnienia z VAT	12
VII. Dokumentowanie (fakturowanie) i ewidencjonowanie transakcji	14
VIII. Prawo do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie	15
IX. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do objaśnień podatkowych	15

I. Czego dotyczą objaśnienia?

Objaśnienia dotyczą zasad stosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (VAT) dostaw produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków Instrumentu na rzecz Zwiększenia Bezpieczeństwa Europy (dalej: „instrument SAFE”).

II. Instrument SAFE

W odpowiedzi na wyzwania dotyczące bezpieczeństwa Europy i całego świata wobec rosyjskiej agresji przeciwko Ukrainie oraz wobec obecnej sytuacji geopolitycznej, w której Unia Europejska powinna znacznie zwiększyć wysiłki na rzecz samodzielnego zapewnienia obrony, Rada UE w dniu 27 maja 2025 r. wydała rozporządzenie 2025/1106 ustanawiające Instrument na rzecz Zwiększenia Bezpieczeństwa Europy („instrument SAFE”) poprzez Wzmocnienie Europejskiego Przemysłu Obronnego¹ (dalej: „rozporządzenie SAFE”). Celem instrumentu SAFE jest zapewnienie pomocy finansowej w formie pożyczek udzielanych przez Unię tym państwom członkowskim, które chcą inwestować w produkcję przemysłową w dziedzinie obronności.

Rozporządzenie ustanawia warunki kwalifikowalności do korzystania z pomocy finansowej przez państwa członkowskie, wskazując m.in. rodzaje towarów, które mogą być objęte zamówieniami w ramach instrumentu SAFE, warunki dotyczące wykonawców i podwykonawców umów, czy też sposób ubiegania się przez państwa członkowskie o wsparcie w ramach instrumentu SAFE.

Jednocześnie, w celu uniknięcia konieczności finansowania podatków od wydatków na produkty związane z obronnością oraz inne produkty do celów obronnych nabywane w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE, rozporządzenie SAFE ustanowiło zwolnienie transakcji, których przedmiotem są te produkty, od podatku od wartości dodanej funkcjonującego w państwach członkowskich w oparciu o przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (dalej: „dyrektywa VAT”).

III. Przepisy podatkowe objęte zakresem objaśnień

Zgodnie z art. 20 ust. 1 rozporządzenia SAFE dostawy, wewnątrzwspólnotowe nabycia i import produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywane w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE są zwolnione od podatku od wartości dodanej (VAT) mającego zastosowanie na mocy dyrektywy 2006/112/WE. Jest to zwolnienie z prawem do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie.

W świetle art. 20 ust. 2 rozporządzenia SAFE, warunkiem stosowania zwolnienia jest posiadanie przez dostawcę produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych świadectwa zwolnienia z VAT, które jest opieczętowane przez właściwe organy państwa członkowskiego podmiotu nabywającego te produkty w ramach zamówień wspieranych w zakresie instrumentu SAFE.

¹ Dz. Urz. UE L 1106 z 28.5.2025, str. 1.

² Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

Świadectwo zwolnienia jest dowodem potwierdzającym, że dana transakcja kwalifikuje się do zwolnienia od VAT na mocy rozporządzenia SAFE.

Wzór świadectwa zwolnienia z VAT został określony w załączniku do rozporządzenia SAFE.

Uwaga:

Zgodnie z określonym w rozporządzeniu SAFE wzorem świadectwa zwolnienia z VAT nabywca potwierdza zobowiązanie do zapłaty podatku VAT na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się miejsce dostawy nabytych produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, który byłby należny, gdyby produkty te nie spełniały warunków zwolnienia.

Rozporządzenie SAFE weszło w życie 29 maja 2025 r.

Uwaga:

Rozporządzenie SAFE, jako akt prawa wtórnego Unii Europejskiej, ma charakter wiążący i jest stosowane bezpośrednio, bez potrzeby transpozycji do prawa krajowego.

Celem objaśnień jest przedstawienie praktycznego zastosowania przepisów w zakresie VAT dotyczących zwolnienia od VAT dostaw, wewnątrzwspólnotowych nabyć oraz importu towarów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE.

IV. Zwolnienie od VAT transakcji, których przedmiotem są produkty związane z obronnością lub inne produkty do celów obronnych

Zwolnienia od VAT są odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania tym podatkiem, powinny być zatem stosowane ściśle i wyłącznie w zakresie ustanowionym przepisami. Stosowanie zwolnienia dla określonych transakcji dotyczących produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych jest możliwe na podstawie przepisów rozporządzenia SAFE, ale wyłącznie przy spełnieniu określonych w tym rozporządzeniu warunków.

1. Warunki stosowania zwolnienia od VAT

Zwolnienie od VAT dostaw, wewnątrzwspólnotowych nabyć oraz importu produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych ma zastosowanie, gdy:

a) ich przedmiotem są produkty związane z obronnością lub inne produkty do celów obronnych

Rozporządzenie SAFE obejmuje swoim zakresem przedmiotowym następujące kategorie produktów związanych z obronnością oraz innych produktów do celów obronnych³:

³ Art. 1 rozporządzenia SAFE.

- kategoria pierwsza: amunicja i pociski rakietowe; systemy artyleryjskie, w tym zdolności do precyzyjnych głębokich uderzeń; zdolności w zakresie walki naziemnej i ich systemy wsparcia, w tym wyposażenie żołnierzy i broń piechoty; małe drony (klasa NATO 1) i powiązane systemy antydronowe; ochrona infrastruktury krytycznej; cyberbezpieczeństwo; oraz mobilność wojskowa, w tym kontrmobilność,
- kategoria druga: systemy obrony przeciwlotniczej i przeciwrakietowej; morskie zdolności nawodne i podwodne; drony inne niż małe (klasy NATO 2 i 3) i powiązane systemy antydronowe; czynniki warunkujące potencjał sił, takie jak między innymi strategiczny transport powietrzny, tankowanie w powietrzu, systemy C4ISTAR, a także zasoby kosmiczne i usługi kosmiczne; ochrona aktywów kosmicznych; sztuczna inteligencja i walka elektroniczna.

W świetle przepisów rozporządzenia SAFE⁴, produktami związanymi z obronnością są towary, usługi i roboty budowlane objęte zakresem art. 2 dyrektywy 2009/81/WE⁵, tj.:

- wyposażenie wojskowe, w tym wszelkie jego części, komponenty lub podzespoły,
- newralgiczne wyposażenie⁶, w tym wszelkie jego części, komponenty lub podzespoły,
- roboty budowlane, dostawy i usługi bezpośrednio związane z wyposażeniem, o którym mowa w ww. tiret, w przypadku wszelkich elementów związanych z jego okresem funkcjonowania,
- roboty budowlane i usługi do szczególnych celów wojskowych lub newralgiczne roboty budowlane lub usługi.

Natomiast innymi produktami do celów obronnych są wszelkie towary, usługi i roboty budowlane inne niż te objęte zakresem stosowania dyrektywy 2009/81/WE, które są niezbędne lub przeznaczone do celów obronnych⁷.

b) są dokonywane w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE

Pomoc finansowa w ramach instrumentu SAFE ma formę pożyczki udzielanej państwu członkowskiemu przez Unię.

Uwaga:

Zwolnienie od VAT dostaw, wewnątrzwspólnotowych nabyć oraz importu produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dotyczy wyłącznie transakcji dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE, tj. transakcji finansowanych (opłacanych) środkami finansowymi otrzymanymi w ramach udzielonej państwu członkowskiemu pożyczki.

⁴ Art. 2 pkt 1 rozporządzenia SAFE.

⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/81/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania niektórych zamówień na roboty budowlane, dostawy i usługi przez instytucje lub podmioty zamawiające w dziedzinach obronności i bezpieczeństwa i zmieniająca dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE (Dz. Urz. UE.L 216 z 18.7.2009, str. 76, z późn. zm.).

⁶ Zgodnie z art. 1 pkt 7 dyrektywy 2009/81/WE „newralgiczny sprzęt”, „newralgiczne roboty budowlane” i „newralgiczne usługi” oznaczają sprzęt, roboty budowlane i usługi do celów bezpieczeństwa, które wiążą się z korzystaniem z informacji niejawnych, wymagają ich wykorzystania lub zawierają je.

⁷ Art. 2 pkt 2 rozporządzenia SAFE.

Zwolnienie nie obejmuje transakcji finansowanych środkami innymi niż pochodzące z udzielonej pożyczki, np. środkami krajowymi.

Przykład 1:

Podmiot A dokonuje zakupu 3 wozów bojowych oraz 1 terenowego samochodu ciężarowego. Wartość 3 wozów bojowych stanowi 75% wartości całego zamówienia. Wsparciem ze środków instrumentu SAFE objęte jest nabycie wyłącznie wozów bojowych – należność za nie zostanie uregulowana przez nabywcę środkami z pożyczki SAFE. Nabycie terenowego samochodu ciężarowego nie jest objęte wsparciem ze środków instrumentu SAFE – należność za ten samochód (25% wartości całego zamówienia) zostanie opłacona ze środków krajowych. Zwolnieniem od VAT zostanie objęta wyłącznie dostawa 3 wozów bojowych. Dostawa terenowego samochodu ciężarowego powinna być opodatkowana VAT zgodnie z zasadami ogólnymi (z zastosowaniem właściwej stawki VAT, w przypadku samochodu ciężarowego zastosowanie ma stawka 23%).

Przykład 2:

Podmiot A nabywa od dostawcy z siedzibą w innym państwie członkowskim UE 6 dronów (wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – WNT). Zakup 4 dronów objęty jest wsparciem w ramach instrumentu SAFE – jest opłacany ze środków finansowych pochodzących z pożyczki SAFE, natomiast zakup 2 dronów finansowany jest ze środków krajowych. Zwolnienie od VAT będzie mogło mieć zastosowanie w odniesieniu do WNT 4 dronów finansowanych z pożyczki SAFE. Nabycie (w ramach WNT) 2 dronów opłaconych ze środków krajowych podlegać będzie opodatkowaniu VAT na ogólnych zasadach (z zastosowaniem właściwej stawki VAT, w przypadku dronów zastosowanie ma stawka 23%).

c) są odpowiednio udokumentowane

Dokumentem potwierdzającym prawo do zastosowania zwolnienia od VAT na mocy rozporządzenia SAFE konkretnej transakcji jest świadectwo zwolnienia z VAT, odpowiednio wypełnione i opieczątowane przez właściwy organ państwa członkowskiego nabywcy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE.

Uwaga:

Zwolnienie od VAT na podstawie art. 20 rozporządzenia SAFE dotyczy ostatniej transakcji w łańcuchu pomiędzy podmiotem nabywającym a dostawcą produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych.

Zwolnienie od VAT obejmuje zatem wyłącznie dostawy dokonywane przez finalnego dostawcę bezpośrednio na rzecz końcowego nabywcy produktu (kwalifikującego się podmiotu). Do dostaw dokonywanych na wcześniejszych etapach łańcucha dostaw (pomiędzy poddostawcami a finalnym dostawcą) nie ma zastosowania zwolnienie od VAT. Podatnicy dokonujący dostaw na wcześniejszych etapach (poddostawcy) mają prawo do odliczenia podatku naliczonego na ogólnych zasadach, podobnie finalny dostawca ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji

dokonanych dla niego przez poddostawców. VAT od transakcji zakupowych u poddostawców i finalnego dostawcy jest zatem neutralny.

Przykład 3:

Podmiot A zamierza kupić okręt podwodny korzystając z pożyczki SAFE. Umowę na zakup tego okrętu Podmiot A podpisuje ze Spółką X (dostawcą okrętu). Spółka X dokonuje zakupu elementów niezbędnych do budowy okrętu, m. in. podpisała umowę ze Spółką Y na dostarczenie silnika okrętowego.

Zwolnienie od VAT na podstawie art. 20 rozporządzenia SAFE może być zastosowane tylko przez Spółkę X w odniesieniu do dostawy okrętu podwodnego pod warunkiem, że Podmiot A, który zamierza kupić okręt, przekaże Spółce X świadectwo zwolnienia z VAT. Transakcja pomiędzy Spółką X a Spółką Y – dostawa silnika okrętowego – będzie opodatkowana na zasadach ogólnych według stawki właściwej dla danego towaru (w przypadku silnika zastosowanie ma stawka 23%).

Uwaga:

W przypadku niespełnienia warunków do zastosowania zwolnienia dla konkretnej transakcji, powinna ona być opodatkowana VAT na zasadach ogólnych.

W przypadku stwierdzenia po dokonanej dostawie, że dana transakcja w sposób nieuprawniony została objęta zwolnieniem, do zapłaty podatku VAT na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się miejsce dostawy nabytych produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, które nie spełniały warunków zwolnienia, zobowiązany będzie ich nabywca. Na dostawcy nie ciąży obowiązek rozliczenia VAT od tej transakcji, o ile posiadał odpowiednio wypełnione i opieczętowane świadectwo zwolnienia z VAT.

Przykład 4:

Podmiot A nabywa 10 generatorów prądu oraz 10 akumulatorów. Przedkłada dostawcy towarów opieczętowane przez odpowiedni organ świadectwo zwolnienia z VAT, z którego wynika, że wszystkie ww. towary objęte są finansowaniem w ramach instrumentu SAFE. Sprzedawca, przy dostawie tych towarów, stosuje zwolnienie od VAT.

W wyniku weryfikacji dokumentacji przeprowadzonej w Podmiocie A stwierdzono, że akumulatory objęte świadectwem zwolnienia z VAT nie spełniają warunków kwalifikowalności wsparcia ze środków instrumentu SAFE (czyli nie spełniają warunków zwolnienia od VAT) – finansowaniem ze środków instrumentu SAFE objęta jest wyłącznie dostawa 10 generatorów.

Dostawa 10 akumulatorów powinna zatem być opodatkowana VAT na zasadach ogólnych (według właściwej stawki VAT, w przypadku akumulatorów zastosowanie ma stawka 23%). Podatek, który jest należny od dostawy 10 akumulatorów powinien być zatem zapłacony przez Podmiot A.

Na dostawcy akumulatorów nie ciąży obowiązek rozliczenia VAT od tej dostawy, w tym dokonania korekty wystawionej faktury dokumentującej ich sprzedaż.

2. Okres stosowania zwolnienia od VAT

Zwolnienie od VAT wprowadzone rozporządzeniem SAFE ma zastosowanie wyłącznie do dostaw dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu

SAFE. Zwolnieniem tym objęte są dostawy, wewnątrzwspólnotowe nabycia oraz import produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych sfinansowanych ze środków instrumentu SAFE, czyli środków z pożyczek, których okres dostępności upłynie 31 grudnia 2030 r.

Zwolnienie to może mieć zastosowanie wyłącznie do czynności, które miały miejsce od dnia wejścia w życie rozporządzenia SAFE.

Uwaga:

Zwolnienie od VAT dotyczy dostaw, wewnątrzwspólnotowych nabyć oraz importu produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, które to czynności miały miejsce najwcześniej w dniu wejścia w życie rozporządzenia SAFE, tj. od 29 maja 2025 r.

Przykład 5:

Podmiot A podpisał z dostawcą z innego państwa członkowskiego umowę na dostawę określonej liczby pocisków rakietowych. Umowa zawarta w styczniu 2024 r. przewiduje dostawy pocisków w 4 partiach – dwie z tych dostaw zrealizowane zostały w 2024 r., trzecia – w kwietniu 2025 r., ostatnia natomiast ma być zrealizowana w kwietniu 2026 r. Ostatnia z dostaw jest objęta wsparciem z instrumentu SAFE – ma być sfinansowana ze środków pożyczki otrzymanej przez państwo członkowskie nabywcy.

Zwolnieniem od VAT może być zatem objęta wyłącznie dostawa pocisków, która zostanie dokonana w kwietniu 2026 r. – pod warunkiem posiadania odpowiednio wypełnionego i opieczątowanego świadectwa zwolnienia z VAT.

Przykład 6:

Podmiot A podpisał z dostawcą umowę na dostawę wyrzutni rakietowych. Umowa zawarta w styczniu 2026 r. przewiduje dostawy tych wyrzutni w 3 partiach – pierwsza dostawa zrealizowana zostanie w styczniu 2027 r., druga – w styczniu 2029 r., ostatnia natomiast ma być zrealizowana w styczniu 2030 r. Wszystkie dostawy będą objęte wsparciem z instrumentu SAFE – mają być sfinansowane ze środków otrzymanej przez państwo członkowskie nabywcy pożyczki. Zwolnieniem od VAT mogą być objęte wszystkie dostawy wyrzutni rakietowych – pod warunkiem posiadania odpowiednio wypełnionego i opieczątowanego świadectwa zwolnienia z VAT.

V. Zwolnienie od VAT zaliczek na poczet dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych finansowanych w ramach instrumentu SAFE

Zgodnie z przepisami art. 19a ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁸ (dalej: „ustawa o VAT”), jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej

⁸ Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.

kwoty. Otrzymanie zaliczki powoduje zatem powstanie obowiązku podatkowego w VAT. W konsekwencji otrzymana, np. na poczet przyszłej dostawy towarów, zaliczka podlega opodatkowaniu VAT.

Co do zasady zaliczka podlega opodatkowaniu VAT według stawki właściwej dla danego towaru lub usługi. W przypadku, gdy dostawa towarów podlega zwolnieniu od VAT, również zaliczka otrzymana przed dokonaniem takiej dostawy jest zwolniona od VAT.

W przypadku zaliczek otrzymanych przed dokonaniem dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych finansowanych w ramach instrumentu SAFE możliwe jest zastosowanie zwolnienia od VAT na podstawie art. 20 rozporządzenia SAFE, o ile spełnione będą warunki określone w tym przepisie.

Jeżeli zatem otrzymane zaliczki są powiązane z przyszłą dostawą kwalifikującą się do zwolnienia od VAT, mogą być zwolnione od VAT. Warunkiem zwolnienia od VAT otrzymanych zaliczek jest posiadanie przez dostawcę świadectwa zwolnienia z VAT.

Przykład 7:

Podmiot A w dniu 15 grudnia 2025 r. podpisał z dostawcą umowę na dostawę systemu antydronowego. Umowa przewiduje zapłatę przez nabywcę zaliczki w wysokości 40% wartości zamówienia w terminie 6 miesięcy od dnia podpisania umowy, pozostała część należności zostanie zapłacona po dostarczeniu systemu przez sprzedawcę. W momencie zapłaty zaliczki Podmiot A dostarczył sprzedawcy wypełnione i odpowiednio opieczetowane świadectwo zwolnienia z VAT, z którego wynika, że zamawiany system antydronowy objęty jest finansowaniem w ramach instrumentu SAFE.

Otrzymana zatem przez sprzedawcę zaliczka może być objęta zwolnieniem od VAT.

Uwaga:

Zwolnienie od VAT dotyczy zaliczek na poczet dostaw produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, objętych finansowaniem w ramach instrumentu SAFE, które to zaliczki zostały wpłacone najwcześniej w dniu wejścia w życie rozporządzenia SAFE, tj. od 29 maja 2025 r.

Zaliczki wpłacone przed 29 maja 2025 r. podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach bez względu na to, czy dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, na poczet których były wpłacone, objęte są finansowaniem w ramach instrumentu SAFE.

Przykład 8:

Podmiot A podpisał z dostawcą umowę na dostawę partii samolotów szkolno-bojowych. Umowa została podpisana w październiku 2024 r., dostawa ma być zrealizowana w grudniu 2026 r. Zgodnie z zawartą umową w terminie miesiąca od jej podpisania została wpłacona zaliczka na poczet przyszłej dostawy w wysokości 10% wartości zamówienia. Kolejna zaliczka – w wysokości 30% wartości zamówienia – została uiszczona przez nabywcę w czerwcu 2025 r. Pozostała część należności za zamówione samoloty będzie zapłacona w terminie 30 dni od dnia dokonania dostawy. Dostawa samolotów jest w części objęta finansowaniem w ramach instrumentu SAFE. Zwolnieniem od VAT może być objęta wyłącznie zaliczka uiszczona po dniu wejścia w życie

rozporządzenia SAFE, czyli zapłacona w czerwcu 2025 r. Zaliczka uiszczona w listopadzie 2024 r. będzie opodatkowana na zasadach ogólnych.

VI. Świadcstwo zwolnienia z VAT

Wzór świadectwa zwolnienia z VAT został określony w załączniku do rozporządzenia SAFE.

W świadectwie zwolnienia z VAT, w poszczególnych pozycjach, powinny zostać wskazane następujące informacje:

1. dane dotyczące nabywcy produktów związanych z obronnością (kwalifikujący się podmiot) – rubryka 1;
2. wskazanie organu właściwego do opieczętowania świadectwa (organ państwa członkowskiego nabywcy produktów związanych z obronnością) – rubryka 2;
3. oświadczenie nabywcy produktów związanych z obronnością, że produkty wymienione w rubryce 4 są finansowane w ramach instrumentu SAFE – rubryka 3;
W poz. 3 nabywca potwierdza również swoje zobowiązanie do zapłaty na rzecz państwa członkowskiego, w którym znajduje się miejsce dostawy nabytych produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, podatku VAT, który byłby należny, gdyby produkty te nie spełniały warunków zwolnienia;
4. dane dotyczące dostawcy produktów związanych z obronnością oraz szczegółowe dane dotyczące tych produktów – ich opis, liczba lub ilość, wartość (jednostkowa i całkowita), waluta, w której wypłacona zostanie należność – rubryka 4;
5. poświadczenie przez właściwy organ państwa członkowskiego nabycia, że dostawa produktów opisanych w rubryce 4 spełnia warunki zwolnienia od VAT; w tej rubryce powinna być umieszczona pieczęć właściwego organu oraz nazwisko i funkcja osoby podpisującej poświadczenie.

Przepisy rozporządzenia SAFE nie określają szczegółowych zasad postępowania z wydawaniem i opieczętowywaniem świadectw zwolnienia z VAT, pozostawiając te kwestie w gestii państw członkowskich i ich wewnętrznych regulacji czy procedur.

1. Wypełnianie świadectwa zwolnienia z VAT

Świadcstwo zwolnienia powinno być wypełnione przez nabywcę produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, który następnie powinien zwrócić się do właściwego organu o opieczętowanie świadectwa i poświadczenie, że określona dostawa spełnia warunki do objęcia zwolnieniem od VAT.

2. Opieczętowanie świadectwa zwolnienia

Art. 20 ust. 2 rozporządzenia SAFE nie wskazuje wprost, które organy państwa członkowskiego powinny być uznane za właściwe do opieczętowania świadectwa zwolnienia z VAT. Tym samym pozostawia on państwom członkowskim nabycia pewną swobodę w zakresie wskazania organów właściwych do realizacji tego zadania.

W przypadku zatem, gdy nabywcą (uprawnionym podmiotem do nabywania produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych finansowanych ze środków instrumentu SAFE) jest podmiot z innego niż Rzeczpospolita Polska państwa członkowskiego, do opieczętowania

świadczenia zwolnienia z VAT i poświadczenia, że dana dostawa produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych spełnia warunki zwolnienia od VAT, właściwy jest organ państwa członkowskiego, w którym lub do którego nabywany jest produkt, wyznaczony do realizacji tego zadania w tym państwie członkowskim.

Określenie właściwych organów do opieczutowania świadectwa zwolnienia z VAT i poświadczania, że dana dostawa produktów związanych z obronnością spełnia warunki zwolnienia od VAT, powinno być dokonane z uwzględnieniem zakresu kompetencji i zadań z zakresu obronności państwa wykonywanych przez organy administracji w Polsce.

W tym kontekście należy wskazać na regulacje określające organy właściwe w sprawach obrony państwa. Takie regulacje zawarte są w ustawie z dnia 11 marca 2022 r. o obronie ojczyzny⁹, której dział IV Organy obrony narodowej, wśród organów właściwych do obrony państwa, wymienia również ministrów.

Zgodnie z art. 27a tej ustawy ministrowie organizują wykonywanie zadań w zakresie obronności przy wykorzystaniu obsługujących ich urzędów oraz podległych im i przez nich nadzorowanych jednostek organizacyjnych. Zgodnie natomiast z art. 28 ust. 2 tej ustawy obronnością kraju kieruje Minister Obrony Narodowej, realizując tym samym politykę Rady Ministrów w zakresie ogólnego kierownictwa w dziedzinie obronności kraju i zapewnienia bezpieczeństwa zewnętrznego państwa.

W związku z tym, że nabycia produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych będą wykonywane w ramach realizacji zadań wykonywanych w tym zakresie przez poszczególne resorty, wskazać należy ministrów kierujących poszczególnymi działami administracji rządowej. Takie organy bowiem posiadają kompetencje nadzorcze wobec jednostek podległych i nadzorowanych, które będą nabywać produkty związane z obronnością lub inne produkty do celów obronnych na potrzeby realizacji zadań w omawianym obszarze, pozwalające weryfikować asortyment i ilości nabywanych produktów.

Uwaga:

Świadectwo zwolnienia z VAT potwierdzające, że dana dostawa produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych spełnia warunki zwolnienia od VAT, powinno być opieczetowane przez ministra kierującego określonym działem administracji rządowej lub jego upoważnionego przedstawiciela w zakresie transakcji dokonywanych przez jednostkę organizacyjną podległą temu ministrowi lub przez niego nadzorowaną lub jednostkę organizacyjną obsługującą organ podległy ministrowi kierującemu określonym działem administracji rządowej lub przez niego nadzorowany.

W przypadku nabyć dokonywanych przez jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej lub jednostki nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej organem właściwym do potwierdzania/opieczetowania przedmiotowego świadectwa zwolnienia z VAT będzie Minister Obrony Narodowej lub jego upoważniony przedstawiciel.

Natomiast w przypadku zakupów związanych z obronnością, realizowanych w ramach finansowania SAFE przez jednostki podległe oraz nadzorowane przez ministrów innych niż Minister Obrony

⁹ Dz. U. z 2025 r. poz. 825, z późn. zm.

Narodowej, organem właściwym do potwierdzenia/opieczątowania przedmiotowego świadectwa zwolnienia z VAT będzie odpowiednio:

- 1) Minister Infrastruktury lub jego upoważniony przedstawiciel – w przypadku nabyć dokonywanych przez jednostki podległe Ministrowi Infrastruktury lub jednostki nadzorowane przez Ministra Infrastruktury,
- 2) Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji lub jego upoważniony przedstawiciel – w przypadku nabyć dokonywanych przez jednostki podległe Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji lub jednostki nadzorowane przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji.

3. Termin, w jakim dostawca powinien otrzymać świadectwo zwolnienia z VAT

Warunkiem zastosowania zwolnienia od VAT do dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych finansowanych w ramach instrumentu SAFE jest posiadanie odpowiednio wypełnionego i opieczątowanego świadectwa zwolnienia z VAT.

Rozporządzenie SAFE nie reguluje, w jakim terminie dostawca powinien otrzymać świadectwo zwolnienia z VAT, zatem zastosowanie powinny mieć ogólne zasady VAT.

Z konstrukcji podatku od towarów i usług wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. Przepis art. 19a ust. 1 ustawy o VAT formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi. Oznacza to, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien on być rozliczony za ten okres. Przepisy art. 19a ustawy o VAT wskazują również szczególne przypadki momentu powstania obowiązku podatkowego, innego niż wynikający z ust. 1, moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów określony jest w art. 20 ustawy o VAT.

Zatem, aby dostawca mógł zastosować zwolnienie od VAT, powinien posiadać świadectwo zwolnienia z VAT, co do zasady, w momencie dokonania dostawy, wykonania usługi, otrzymania zaliczki, nie później jednak niż przed upływem terminu do rozliczenia podatku od tej dostawy, usługi, zaliczki, tj. przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy.

Zasada ta (tj. posiadanie świadectwa zwolnienia z VAT przed upływem terminu do rozliczenia podatku) powinna być analogicznie stosowana w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu produktów związanych z obronnością oraz innych produktów do celów obronnych.

Brak świadectwa zwolnienia z VAT w tym terminie powoduje konieczność opodatkowania dostawy na zasadach ogólnych. Nie oznacza to jednak całkowitej utraty prawa do zastosowania zwolnienia od VAT.

Rozporządzenie SAFE nie warunkuje możliwości zwolnienia od VAT określonych dostaw od otrzymanie świadectwa zwolnienia z VAT przez dostawcę w ściśle określonym nieprzekraczalnym terminie. Warunkiem zwolnienia od VAT, o którym mowa w art. 20 rozporządzenia SAFE, jest posiadanie świadectwa zwolnienia z VAT, które dostawca obowiązany jest przechowywać w swojej dokumentacji, aby udowodnić, że mógł zastosować zwolnienie od VAT. Istotny jest sam fakt posiadania świadectwa zwolnienia przez dostawcę, aby móc zastosować przedmiotowe zwolnienie.

Zatem, jeżeli dostawca uzyska świadectwo zwolnienia z VAT już po dokonaniu dostawy, wyświadczeniu usługi czy otrzymaniu zaliczki i po rozliczeniu podatku na ogólnych zasadach (przy zastosowaniu właściwej stawki VAT), wówczas na podstawie tego świadectwa możliwe jest dokonanie stosownej korekty według obowiązujących przepisów w zakresie VAT.

Stosownie bowiem do art. 106j ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, w przypadku gdy po wystawieniu faktury podstawa opodatkowania lub kwota podatku wskazana w fakturze uległa zmianie, podatnik wystawia fakturę korygującą.

Ponieważ art. 20 ust. 2 rozporządzenia SAFE uzależnia możliwość zastosowania zwolnienia od VAT od posiadania świadectwa zwolnienia z VAT, otrzymanie tego świadectwa po dokonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu VAT i po rozliczeniu podatku na ogólnych zasadach powoduje, że podatnik jest uprawniony do zastosowania zwolnienia od VAT zamiast opodatkowania według stawki podatku właściwej dla danego towaru, a w konsekwencji jest on uprawniony do dokonania korekty rozliczenia podatku i faktury.

Natomiast z art. 29a ust. 13 ustawy o VAT wynika, że w przypadkach, o których mowa w ust. 10 pkt 1-3, obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej na wystawionej fakturze z wykazanim podatkiem, dokonuje się za okres rozliczeniowy, w którym podatnik wystawił fakturę korygującą w postaci faktury ustrukturyzowanej. W przypadku faktur innych niż ustrukturyzowane, wystawianych w szczególnych przypadkach, odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 29a ust. 13a–13c ustawy o VAT.

Stosownie do art. 29a ust. 14 ustawy o VAT, przepis ust. 13-13c 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.

Otrzymanie zatem świadectwa zwolnienia z VAT po dokonaniu dostawy i po rozliczeniu podatku na ogólnych zasadach powoduje, że dostawca będzie uprawniony do zastosowania zwolnienia od VAT poprzez dokonanie odpowiedniej korekty.

Przykład 9:

Polski dostawca (Podmiot A) dokonuje dostawy 8 systemów antydronowych w ramach zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE dla Podmiotu B. Dostawa została dokonana 19 grudnia 2025 r. Podmiot A ma otrzymać świadectwo zwolnienia z VAT w kwietniu 2026 r.

Ponieważ Podmiot A nie otrzymał od Podmiotu B świadectwa zwolnienia z VAT do momentu rozliczenia VAT od dostawy dokonanej w grudniu 2025 r., dostawa ta podlegała opodatkowaniu według właściwej stawki VAT, tj. w wysokości 23%. Podatek należny został rozliczony w deklaracji podatkowej za grudzień 2025 r.

Świadectwo zwolnienia z VAT zostało dostarczone Podmiotowi A w dniu 24 kwietnia 2026 r. Podmiot A, po otrzymaniu świadectwa zwolnienia w kwietniu 2026 r., ma prawo zastosować zwolnienie od VAT wystawiając fakturę korygującą w KSeF i dokonując odpowiedniej korekty w deklaracji podatkowej. Wystawiona przez niego w dniu 30 kwietnia 2026 r. w KSeF faktura korygująca powinna być rozliczona w deklaracji podatkowej za kwiecień 2026 r.

Uwaga:

Analogiczne zasady dotyczące świadectw zwolnienia z VAT oraz sposobu stosowania zwolnienia od VAT i korygowania rozliczeń VAT powinny być stosowane w przypadku wewnątrzwspólnotowych nabyć produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, z uwzględnieniem specyfiki tych transakcji.

Aby skorzystać ze zwolnienia od VAT w przypadku wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów podmiot (nabywca) musi posiadać dokumenty potwierdzające, że dana transakcja kwalifikuje się do zwolnienia od VAT na mocy rozporządzenia SAFE.

Przykład 10:

Podmiot A (kwalifikujący się podmiot) nabędzie w kwietniu 2026 r. od dostawcy z innego państwa członkowskiego UE system obrony przeciwrakietowej. Faktura dokumentująca dostawę zostanie wystawiona przez kontrahenta z innego państwa członkowskiego UE w dniu 15 maja 2026 r. Podmiot A będzie posiadał w kwietniu 2026 r. odpowiednio wypełnione i opieczątowane przez właściwy organ świadectwo zwolnienia z VAT potwierdzające, że nabycie systemu obrony przeciwrakietowej objęte jest wsparciem ze środków instrumentu SAFE, spełnia tym samym warunki do zastosowania zwolnienia od VAT.

Podmiot A może zastosować zwolnienie od VAT w odniesieniu do dokonywanego w ramach WNT nabycia systemu obrony przeciwrakietowej.

W przypadku, gdy nabywca nie dysponuje świadectwem zwolnienia z VAT w momencie rozliczenia podatku VAT na zasadach ogólnych, późniejsze otrzymanie tego świadectwa, tj. po rozliczeniu WNT na zasadach ogólnych, uprawnia go do zastosowania zwolnienia od VAT poprzez dokonanie odpowiedniej korekty.

VII. Dokumentowanie (fakturowanie) i ewidencjonowanie transakcji

Do faktur dokumentujących dostawę produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, dokonywane w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE, zastosowanie mają ogólne zasady wystawiania faktur.

W przypadku dostaw towarów lub świadczenia usług zwolnionych od VAT na podstawie przepisów ustawy o VAT albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy o VAT faktura powinna zawierać wskazanie przepisu, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienia od VAT (art. 106e ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT).

W przypadku wystawienia faktury dokumentującej dostawę produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywane w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE zwolnione od VAT, za uzasadnione należy uznać, aby faktura zawierała wyraz „SAFE” albo wskazanie art. 20 rozporządzenia SAFE.

Dostawy produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych, do których zastosowano zwolnienie od podatku zgodnie z art. 20 rozporządzenia SAFE, dla potrzeb JPK_VAT z deklaracją należy traktować jak dostawy towarów na terytorium kraju zwolnione

od podatku. Należy je zatem wykazać zarówno w części ewidencyjnej, jak i w deklaracyjnej JPK_VAT z deklaracją, jako dostawy na terytorium kraju zwolnione od podatku.

VIII. Prawo do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie

Ogólne zasady VAT zasadniczo uniemożliwiają odliczenie podatku naliczonego związanego z dostawami zwolnionymi od podatku, co ma zapobiec nieopodatkowaniu ostatecznej konsumpcji.

Zwolnienie od VAT transakcji dotyczących produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE, o którym mowa w art. 20 rozporządzenia SAFE, stanowi odstępstwo od tych ogólnych zasad VAT.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie wynika bezpośrednio z art. 20 ust. 1 rozporządzenia SAFE. Oznacza to, że pomimo stosowanego zwolnienia od VAT dla dokonywanej transakcji, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT zapłaconego na poprzednim etapie.

Przykład 11:

Podmiot A nabył od Podmiotu B silniki do rakiet balistycznych. Nabycie tych części podlegało opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki w wysokości 23%. Silniki zostały wykorzystane do budowy rakiet balistycznych przez Podmiot A. Podmiot A dokonał zwolnionej od VAT – na podstawie rozporządzenia SAFE – dostawy rakiet do ich nabywcy (uprawnionego podmiotu). Nabycie rakiet balistycznych finansowane jest w ramach instrumentu SAFE, a dostawca posiada świadectwo zwolnienia z VAT uprawniające go do zastosowania zwolnienia. W takim przypadku dostawcy – Podmiotowi A – przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu silników do rakiet balistycznych.

Uwaga:

Zastosowanie zwolnienia od VAT do dostaw produktów związanych z obronnością lub innych produktów do celów obronnych dokonywanych w ramach umów wynikających z zamówień wspieranych ze środków instrumentu SAFE nie powoduje zatem konieczności ustalenia proporcji, o której mowa w art. 90 ustawy o VAT, gdyż podatek naliczony związany z dostawami zwolnionymi na podstawie rozporządzenia SAFE podlega w pełni odliczeniu.

IX. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do objaśnień podatkowych

Objaśnienia podatkowe stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące ich stosowania i wydawane są na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m.

Wyjątek: Na podstawie art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej, ochrona przewidziana w art. 14k-14n tej ustawy nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do objaśnień podatkowych uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a,
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług,
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.