

WAT

w erze cyfryzacji



REDAKCJA NAUKOWA

Marek Będzikowski
Michał Mioduszewski
Artur Mudrecki
Roman Wiatrowski



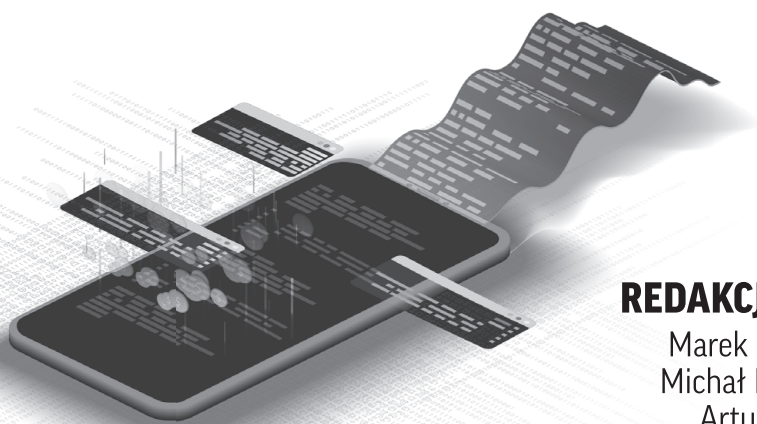
AKADEMIA
LEONA KOŹMIŃSKIEGO

VAT

w erze cyfryzacji

VAT

w erze cyfryzacji



REDAKCJA NAUKOWA

Marek Bełdzikowski
Michał Mioduszewski
Artur Mudrecki
Roman Wiatrowski



AKADEMIA
LEONA KOŹMIŃSKIEGO

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c. – Uniwersytet Jagielloński,
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Redakcja

Anna Goryńska

Projekt okładki

Amadeusz Targoński, targonski.pl

Grafika na okładce

© ZinetroN | shutterstock.com, © Iurii Motov | shutterstock.com

Skład i łamanie

JOLAKS – Jolanta Szaniawska

© Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego. Pewne prawa zastrzeżone.
Tekst niniejszej publikacji jest dostępny na licencji Creative Commons –
Uznanie autorstwa 4.0 Polska, <http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>

Warszawa 2024

Wydanie I

Książka, którą nabyłeś, jest dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, abyś przestrzegał praw, jakie im przysługują. Jej zawartość możesz udostępnić nieodpłatnie osobom bliskim lub osobiście znanym. Ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz jej fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A kopiując ją, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy cudzą własność i prawo!

Polska Izba Książki

Więcej o prawie autorskim na www.legalnakultura.pl.

Poltext Sp. z o.o.

www.poltext.pl

handlowy@mtbiznes.pl

ISBN 978-83-66502-14-7

e-ISBN 978-83-66502-15-4

DOI: 10.7206/9788366502154

Spis treści

<i>Wstęp</i>	7
Marek Zirk-Sadowski	
AI jako komponent kultury prawa podatkowego	11
Piotr Pietrasz	
Doręczenie elektroniczne w procedurze Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie do problematyki	27
Łukasz Stankiewicz	
The electronic invoicing reform in France	37
Roman Wiatrowski	
Platformy cyfrowe jako narzędzie zwiększające skuteczność poboru VAT	49
Artur Mudrecki	
Miejsce opodatkowania świadczenia na platformie cyfrowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce	67
Adam Bartosiewicz	
Świadczenie usług drogą elektroniczną – możliwości zastosowania zwolnienia oraz obniżonej stawki VAT	79
Krzysztof Lasiński-Sulecki	
Między KSeF a ViDA	87
Marek Bełdzikowski	
Proces digitalizacji kas rejestrujących w Polsce	101
Michał Mioduszewski	
Krajowy System e-Faktur (KSeF) – cyfryzacja procesów podatkowych i zarządzania ryzykiem	115

Paweł Trojanek

STIR: Blokada rachunków bankowych podatników przez Szefa
Krajowej Administracji Skarbowej z jednoczesnym
usunięciem podatnika z wykazu podatników VAT
czynnych (tzw. białej listy) – uwagi 129

Marek Maliński

Procedura weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych
przedsiębiorców jako czynnych podatników podatku VAT 143

Wstęp

Podatek od towarów i usług stanowi podstawowe źródło dochodów fiskalnych państwa. Jest również jednym z tych podatków, który z racji powszechności obowiązywania jest powiązany z codziennym życiem gospodarczym. Bogactwo zdarzeń składających na obrót gospodarczy stanowi jednak wyzwanie dla ustawodawcy. Szczególnie współcześnie, nowe techniki sprzedaży, nowe rodzaje usług, rozwój usług telekomunikacyjnych, gwałtownie rozwijający się handel elektroniczny czy elektroniczne formy dokumentacji wręcz wymuszają konieczność szybkiej reakcji ustawodawcy na nieustannie zmieniającą się rzeczywistość. Reakcję komplikuje harmonizacja opodatkowania tym podatkiem w ramach Unii Europejskiej. Wszystkie zmiany muszą być zgodne ze wspólnotowym wzorcem. Błędne byłoby jednak uznanie harmonizacji za hamulec zmian. Wspólnotowy system podatku od wartości dodanej Unii Europejskiej często jest zacznem nowych rozwiązań w krajowych systemach podatku od wartości dodanej. Są to zazwyczaj propozycje systemowych zmian, próbujących odpowiedzieć na zmieniające się realia gospodarcze. W tej chwili możemy obserwować wprowadzanie w życie planów reformy unijnego systemu podatku od wartości dodanej, które mają go dostosować do nowej, cyfrowej rzeczywistości. Centralnym narzędziem tej transformacji ma być przedstawiony przez Komisję Europejską pakiet propozycji zmian modernizujących i zasady prowadzenia rozliczeń w zakresie podatku VAT na miarę wyzwań ery cyfrowej pod nazwą VAT w Epoce Cyfrowej (VAT in Digital Age, ViDA). Zmiany te mają być wprowadzone stopniowo, w latach 2024–2028. Propozycja definiuje trzy zasadnicze obszary wspólnotowego podatku VAT, gdzie konieczne jest podjęcie działań. Propozycje wspólnoty zasadniczo współgrają z już podejmowanymi przez państwa wspólnoty we własnym zakresie pracami nad cyfryzacją podatku od towarów i usług. Rdzeniem tej propozycji jest elektroniczna sprawozdawczość podatników VAT. To obszar, który obejmuje szeroko pojęte wymogi dotyczące sprawozdawczości cyfrowej (ang. *digital*

reporting requirements – DRR). Harmonizacja tego obszaru wydaje się kluczowa dla funkcjonowania wspólnego rynku w realiach rozwiązań cyfrowych. Obecnie można obserwować rozwój różnych modeli DRR o zróżnicowanym wpływie na funkcjonowanie przedsiębiorstw na jednolitym rynku oraz na organy administracji podatkowej (wymiana danych i współpraca). W tej domenie znajduje się również kluczowa i najbardziej kontrowersyjna kwestia faktur elektronicznych, które wydają się najbardziej obiecującym podstawowym dokumentem służącym rozliczeniom VAT i podstawą bazą dla sprawozdawczości cyfrowej. Rozwiązania w tym zakresie są szczególnie interesujące w kontekście planowanego wprowadzenia w Polsce autonomicznego rozwiązania w zakresie elektronicznego fakturowania. Krajowy System e-Faktur, szerzej znany pod akronimem KSeF, jest jednym z głównych tematów poruszanych w niniejszym opracowaniu. Powszechne rozwiązanie umożliwiające przedsiębiorcom wystawianie i odbieranie faktur oraz przechowywanie i sprawdzanie faktur elektronicznych, bez wątpienia zrewolucjonizuje dzisiejszy papierowy jeszcze obrót tych dokumentów. O skali wyzwań związanych z wprowadzaniem takiego rozwiązania najlepiej świadczą nowe terminy jego wejścia w życie. Pierwotnie KSeF miał stać się obowiązkowy od 1 lipca 2024 r., jednak w kwietniu tego roku zdecydowano o przesunięciu wprowadzenia tego obowiązku w życie z dniem 1 lutego 2026 r. dla podatników VAT o obrotach rocznych powyżej 200 milionów złotych, a 1 kwietnia 2026 r. dla pozostałych.

Drugim obszarem, koncentrującym zainteresowanie w kontekście cyfryzacji podatku od wartości dodanej, jest opodatkowanie nim gospodarki platformowej. Narastające wyzwania w tym obszarze są szczególnie żywe w kontekście wprowadzonej od 1 lipca 2021 r. reformy tzw. Pakiet VAT e-commerce. Mimo podejmowanych prób jest to w dalszym ciągu miejsce w systemie podatku od wartości dodanej, gdzie różnice w traktowaniu biznesu tradycyjnego i cyfrowego są najbardziej widoczne. Rozbieżności w tym zakresie powiększają się wyraźnie w ciągu ostatnich lat, gdzie platformy usługowe przejmują znaczącą część danego segmentu rynku lub jego większość (np. platformy noclegowe czy transportowe).

Równie istotna dla funkcjonowania podatku VAT w epoce cyfrowej jest problematyka rejestracji i identyfikacji podatnika VAT dla celów tego podatku. Już współcześnie formalny status podatnika VAT jest centralnym elementem systemu VAT. Obecne zasady unijne wymagają rejestracji odrębnie w każdym państwie członkowskim, w którym podatnik prowadzi działalność. Mimo że podejmowane są działania, które mają zmniejszyć liczbę przypadków, w których przedsiębiorstwa muszą zarejestrować się dla celów VAT w więcej niż jednym państwie członkowskim, w szczególności, gdy działalność w innym

państwie członkowskim prowadzona jest wyłącznie, głównie za pomocą rozwiązań cyfrowych, przez co nie wymaga fizycznej obecności wnioskującego o rejestrację w siedzibie organu w toku postępowania rejestracyjnego, to obecny stan prawny w tym zakresie jest daleki od doskonałego. Przykładem takich działań jest przeprowadzona niedawno reforma VAT w zakresie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw (Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw). Obecnie obowiązujące przepisy dotyczące VAT nie sprzyjają jednak dostatecznie rozwojowi handlu transgranicznego w UE ze względu na swój charakter i wymogi dotyczące rejestracji.

Niniejsza publikacja stanowi próbę opisanego obecnego stanu rzeczy w tych – kluczowych dla dalszej cyfryzacji – obszarach oraz wskazuje propozycje rozwiązań, które mogą zostać wprowadzone w najbliższej przyszłości. Bez względu na to, które z prezentowanych rozwiązań zostaną ostatecznie przyjęte, cyfryzacja podatku VAT, a w ślad za nim kolejnych tytułów podatkowych, jest przesądzona.

Dr Marek Beldzikowski
Michał Mioduszewski
Prof. Artur Mudrecki
Dr Roman Wiatrowski

Marek Zirk-Sadowski¹

AI jako komponent kultury prawa podatkowego

Streszczenie

Autor omawia różne typy AI i problemy, które one rozwiązują i generują dla prawa podatkowego VAT. Na tym tle przedmiotem artykułu jest prezentowane zagadnienie integralności kultury prawa podatkowego, w warunkach pojawienia się w stosowaniu i tworzeniu prawa podatkowego urzędów wykorzystujących zaawansowaną AI. Zdaniem autora o integralności kultury prawa podatkowego decyduje obecność takich wartości jak: uczciwość i inkluzywność, niezawodność i bezpieczeństwo systemu, prywatność i bezpieczeństwo danych użytkowników oraz przejrzystość i obliczalność. Okazuje się, że jest tu miejsce na kontrolę sądową, dla której te wartości są konstytutywne dla ochrony praw człowieka w prawie podatkowym.

Słowa kluczowe: sztuczna inteligencja, kultura prawna, organy podatkowe, prawa człowieka, integralność aksjologiczna.

AI as a component of tax law culture

Abstract

The author discusses the different types of AI and the problems they solve and generate for VAT law. Against this background, the subject of the article is the presented issue of the integrity of the tax law culture, in the conditions of the emergence of devices using advanced AI in the application and creation of tax law. According to the author, the integrity of the tax law culture is determined by the presence of values such as: honesty and inclusiveness, reliability and security of the system, privacy and security of user data, as well as transparency and calculability. It turns out that there is room for judicial review here, for which these values are constitutive of the protection of human rights in tax law.

Keywords: artificial intelligence, legal culture, tax authorities, human rights, axiological integrity.

¹ Uniwersytet Łódzki, Sędzia NSA, ORCID: 0000-0003-1740-0863.

1. Można odnosić wrażenie, że sztuczna inteligencja (AI) jako narzędzie prawa jest zjawiskiem nowym, które pojawiło się w ostatnich kilku latach. Jest to przekonanie usprawiedliwione, gdy bierze się pod uwagę tylko stronę techniczną tego zjawiska. Problem skutków pojawienia się sztucznej inteligencji był jednak dyskutowany przez teorię prawa o wiele wcześniej. Polscy teoretycy prawa uczestniczyli w kongresie poświęconym temu zagadnieniu już w roku 1989. Odbył się w Bolonii, a jego organizatorem był profesor Enrico Pattaro, wybitny teoretyk prawa i dyrektor Instytutu im. Antonio Cicu. Instytut w tym czasie był przodującym w Europie ośrodkiem informatyki prawniczej i badań nad sztuczną inteligencją. Wśród polskich uczonych szczególne zasługi dla prac tego kongresu mieli profesorowie F. Studnicki oraz J. Wróblewski.

Dyskusje nad znaczeniem AI dla praktyki prawniczej rozpoczęły się po stworzeniu wielkich baz danych prawnych, które pojawiły się najpierw w USA, służąc do gromadzenia, systematyzowania, przetwarzania (w tym aktualizowania) i wyszukiwania informacji prawnych i prawniczych, których zadaniem jest wspomaganie procesów tworzenia i stosowania prawa.

System informacji prawnej zazwyczaj funkcjonuje w oparciu o korelacyjną bazę danych oraz program interfejsowy służący do jej obsługi. Cechami charakterystycznymi, wyróżniającymi system informacji prawnej od innych baz danych są kompleksowość informacji (horyzontalność) oraz jej usystematyzowanie. Horyzontalność informacji oznacza, że system informacji prawnej z założenia stara się objąć całość prawa obowiązującego w danym kraju, a nie jakiś jego wycinek. Usystematyzowanie uzyskiwane jest dzięki relacjom występującym pomiędzy zgromadzonymi danymi, w tym pomiędzy aktami prawnymi a dokumentami zawierającymi ich wykładnię, takimi jak orzeczenia, komentarze itd. Do największych baz tego typu należą amerykańskie bazy LexisNexis i Westlaw czy też HeinOnline.

W Polsce prace nad pierwszym systemem informacji prawnej rozpoczęto w ośrodku informatycznym Biblioteki Sejmowej w 1974 roku. Nosił on wówczas nazwę: Centralny Zautomatyzowany Rejestr Aktów Normatywnych. Zasadnicza część Rejestru funkcjonuje do dzisiaj i jest powszechnie dostępna pod nazwą Internetowy System Aktów Prawnych na stronie Sejmu RP.

Komitetowi prawnemu konstruktorów rejestru przewodniczył J. Wróblewski, który dzielił w swoich pracach informatykę na zajmującą się w ogóle tylko zbieraniem informacji również bez wykorzystania komputera i na wykorzystującą

to narzędzie. W jego ujęciu oba typy informatyki nie obejmowały przetwarzania informacji i służyły tylko do zbierania informacji². Pogląd ten się nie utrzymał się i obecnie używa się szerokiej nazwy „informatyka prawnicza”, która obejmuje również przetwarzanie danych³.

Pośrednio echo poglądu J. Wróblewskiego o ograniczeniu zakresu informatyki można jednak znaleźć w pracach analizujących rolę informatyków w relacji do treści prawa. Powstaje pytanie, czy przy przetwarzaniu informacji dochodzi do używania specyficznych kryteriów obowiązywania i reguł wykładni, nad którymi prawnicy tracą kontrolę, a które są aparatem służącym do budowy i aktualizacji systemów informatycznych, czy też prawnicy zostają poddani „władzy” informatyków, którzy takie kryteria i reguły budują samodzielnie i wpływają tym samym pośrednio na treść baz danych, a przede wszystkim na zakres przyjmowanej w nich konstrukcji systemu prawa. W literaturze polskiej W. Cyrul dowodzi, że budowa prawa jako hipertekstu drugiego stopnia nie prowadzi do prostej transmisji informacji⁴.

2. Stworzenie prawniczych baz danych, które nie tylko dają informację o przepisach prawa, ale także przyporządkowują im całe zbiory orzeczeń i pozycji tzw. literatury prawniczej doprowadziło paradoksalnie do zmniejszenia ich użyteczności nawet w przypadku oferowania bogatej konwersacyjności. Na końcu procesu zadawania pytań użytkownik otrzymywał bowiem dziesiątki orzeczeń sądowych i pozycji literatury prawniczej przyporządkowanych określonemu fragmentowi tekstu prawnego. W praktyce prawniczej potrzeba uzupełnienia tych baz danych prawniczych analizą oferowaną przez urządzenia informatyczne stała się bardzo wyraźna. Pozwoli ona na selekcję informacji i stworzy zbiór orzeczeń nawiązujących np. do koncepcji interpretacyjnych i walidacyjnych pytającego. Prawdopodobnie będzie to poprzedzone swobodnym dialogiem z systemem. Nadzieję na taką współpracę daje właśnie AI, ale na wyższym poziomie niż ten, który jest dzisiaj dostępny szeroko rozumianej praktyce prawniczej.

Trzeba bowiem pamiętać, że jak dotąd w życiu codziennym najczęściej stykaliśmy się z systemami tzw. Sztucznej Wąskiej Inteligencji (ANI) inaczej

² Por. J. Wróblewski (red.), *Wstęp do informatyki prawniczej*, Warszawa 1985, r. 1.

³ Por. J. Petzel, *Informatyka prawnicza. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1999; W. Wiewiórski, G. Wierczyński, *Informatyka prawnicza. Nowoczesne technologie informacyjne w pracy prawników i administracji publicznej*, wyd. 3, Warszawa 2016, s. 27. Pozyskano z: https://www.wikiwand.com/pl/articles/System_informacji_prawnej (dostęp: 8.09.2024).

⁴ Por. W. Cyrul, *Wpływ procesów komunikacyjnych na praktykę tworzenia i stosowania prawa*, Warszawa 2012, s. 13 i 265–275.

nazywanej Słabą AI. ANI jest zaprojektowana do wykonywania konkretnych zadań, takich jak rozpoznawanie mowy, twarzy czy prowadzenie samochodu. Stanowi większość obecnej sztucznej inteligencji wokół nas. Choć wydaje się inteligentna, działa w ramach ściśle określonych zasad i ograniczeń. Ten typ AI jest oparty przede wszystkim na algorytmach i nie ma zdolności szerokiego, samodzielnego uczenia się. Algorytmy to zestawy predefiniowanych instrukcji, które wykonują określone zadania krok po kroku. Główne cechy algorytmów to:

- deterministyczność: dają zawsze ten sam wynik dla tych samych danych wejściowych;
- złożoność: mogą być proste lub złożone, ale ich działanie jest zawsze pewną dobrze określoną procedurą;
- przewidywalność: wyniki działania algorytmu są przewidywalne, co ułatwia ich testowanie i debugowanie.

3. Sztuczna inteligencja zbliżająca się do możliwości umysłu ludzkiego pojawiła się jednak dopiero wraz z oparciem jej urządzeń na tzw. sieciach neuronowych, czyli zaawansowanych modelach uczenia maszynowego inspirowanego biologicznymi mózgzami. Sieci neuronowe składają się z warstw tzw. neuronów (jednostek przetwarzających), które są połączone tak, aby przetwarzać i analizować dane w sposób nieliniowy.

Wskazuje się na takie cechy sieci neuronowych jak:

- adaptacyjność: potrafią dostosowywać się do danych treningowych i uczyć się wzorców, co pozwala im na generalizację;
- nieliniowość: dzięki zastosowaniu funkcji aktywacji sieci neuronowe mogą modelować złożone, nieliniowe relacje;
- wysoka złożoność: mogą mieć wiele warstw (głębokie sieci neuronowe), co umożliwia im rozwiązywanie bardzo skomplikowanych problemów, jak rozpoznawanie obrazów i analiza języka naturalnego,
- stochastyczność: wyniki mogą się różnić w zależności od inicjalizacji i procesu treningowego, co sprawia, że ich działanie jest mniej przewidywalne niż w przypadku klasycznych algorytmów.

Nawiązywanie do struktur biologicznych niesie ze sobą duże zróżnicowanie typów sieci neuronowych. Wymieńmy kilka z nich:

- Perceptron Jednowarstwowy (Single Layer Perceptron, SLP) – najprostsza forma sieci neuronowej, składająca się z jednej warstwy neuronów. Każdy neuron jest połączony bezpośrednio z wejściem i wyjściem. Może jednak rozwiązywać tylko problemy liniowo separowalne;

- Wielowarstwowy Perceptron (Multilayer Perceptron, MLP) – składa się z co najmniej jednej warstwy ukrytej między warstwą wejściową a wyjściową. Używa funkcji aktywacji, takich jak ReLU, Sigmoid czy Tanh. Może rozwiązywać złożone, nieliniowe problemy;
- Sieci Konwolucyjne (Convolutional Neural Networks, CNN) – specjalizują się w analizie danych o strukturze siatki, takich jak obrazy. Zawierają warstwy konwolucyjne, które automatycznie uczą się filtrów do ekstrakcji cech. Znajdują zastosowanie w rozpoznawaniu obrazów, wideo, analizie tekstu itp.;
- Sieci Rekurencyjne (Recurrent Neural Networks, RNN) – przeznaczone do przetwarzania sekwencyjnych danych, takich jak tekst czy sygnały czasowe. Zawierają pętle, które umożliwiają przechowywanie informacji o poprzednich stanach. Mogą mieć problemy z długoterminową zależnością (problem zanikającego gradientu);
- Długoterminowe Pamięci Krótkoterminowe (Long Short-Term Memory, LSTM) – rodzaj RNN, który rozwiązuje problem zanikającego gradientu. Składa się z jednostek pamięciowych, które mogą przechowywać informacje na dłuższy czas. Powszechnie używane do przetwarzania języka naturalnego i analizy sekwencji;
- Sieci Generatywne Przeciwników (Generative Adversarial Networks, GAN) – składają się z dwóch sieci: generatora i dyskryminatora. Generator tworzy próbki danych, a dyskryminator ocenia, czy są one prawdziwe czy fałszywe. Znajdują zastosowanie w generowaniu obrazów, wideo, tekstu itp.;
- Sieci Zwykłe (Fully Connected Networks, FCN) – każdy neuron w jednej warstwie jest połączony z każdym neuronem w kolejnej warstwie. Powszechnie używane w klasycznych problemach klasyfikacji i regresji;
- Sieci Modułowe (Modular Networks, MN) – składają się z oddzielnych modułów, z których każdy specjalizuje się w innym zadaniu. Mogą łączyć różne typy sieci neuronowych w jednym systemie.

Każdy z tych typów sieci neuronowych ma swoje unikalne właściwości i zastosowania, dzięki czemu mogą być efektywnie wykorzystane do rozwiązywania różnych problemów i zadań⁵.

⁵ Por. o sieciach semantycznych najprościej: H. Winston, *Artificial intelligence*, Addison-Wesley Pub. Co., Reading, Mass 1993, s. 15–44; Typowy podręcznik to: Ch.C. Aggarwal, *Neural Networks and Deep Learning: A Textbook*, Springer 2023. W tym ostatnim omawia się przystępnie m.in. tzw. *deep learning*, s. 119–163, uczenie sieci generalizacji, s.165–213.

4. Dzięki tym technikom, których jest jeszcze więcej niż wymienione powyżej, pojawiła się szansa na tzw. Sztuczną Inteligencję Ogólną (AGI), nazywaną również „silną” lub „głębką”. Założeniem twórców tej inteligencji, która pojawiła się w formie aplikacji ChatGPT (Chat ai, chat box) zbudowanych przez firmę OpenAI, było stworzenie urządzenia posiadającego inteligencję zbliżoną do ludzkiej. Jej podstawową cechą ma być zdolność uczenia się i gromadzenia wiedzy wykorzystywanej do generalizowania i prowadzenia rozumowań również opierających się na dużych agregatach wypowiedzi. Dzisiaj tym obszarem uczenia się stał się internet. Najnowsze aplikacje wykorzystują wszystkie wypowiedzi tam się pojawiające, aż do roku 2023 (ChatGPT 4.o). Na bazie tej wiedzy potrafią uczyć się i stosować swoją inteligencję do rozwiązywania dowolnych problemów, w dużym stopniu nie odróżniając się od człowieka. Nie mają oczywiście świadomości (choć potrafią konwersować jako podmiot wyrażający się w pierwszej osobie) ani zdolności poznawania rzeczywistości.

Jako ludzkość jesteśmy w fazie oczekiwania na stworzenie urządzenia, które nazywa się w literaturze Sztuczną Superinteligencją (ASI): ASI przekracza możliwości ludzkiej inteligencji. Nie tylko naśladuje ludzką inteligencję i zachowanie, ale jest też samoświadoma. Koncepcja ASI zakłada, że maszyna rozumie ludzkie uczucia i wywołuje własne emocje, potrzeby i przekonania. Ma mieć większą pamięć i szybszą zdolność przetwarzania danych. Wartość i potencjał AI rozwijają się zatem dynamicznie i mają jasno wytyczone przysze właściwości⁶.

W nauce zadaje się prostsze pytanie: „Czy istnieje już pełna sztuczna inteligencja ogólna?”

Sztuczna Inteligencja Ogólna (AGI) choć już teraz jest fascynującą koncepcją, na razie nie ma w pełni rozwiniętej formy. Niektórzy uważają jednak, że stworzenie pełnej AGI, a w przyszłości ASI, jest nieuniknione i przyniesie nową erę postępu technologicznego. Inni są bardziej ostrożni, obawiając się przede wszystkim etycznego i egzystencjalnego ryzyka związanego z kontrolowaniem tak potężnej maszyny. Badania w tej dziedzinie trwają.

Przykłady zastosowania tego typu urządzeń w biznesie już istnieją i zdaniem specjalistów w zarządzaniu dają przewagę technologiczną swoim użytkownikom, którzy zyskują nie tylko kompetencje, ale przede wszystkim praktyczną wartość, która zrewolucjonizuje sposób prowadzenia i rozwoju działalności biznesowej. AGI działa poprzez wprowadzenie logiki do procesów sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego, a nie tylko poprzez stosowanie algorytmu, dzięki czemu jej nauka i rozwój odzwierciedlają te ludzkie właściwości.

⁶ Por. <https://exai.pl/agi-ogolna-sztuczna-inteligencja/> (dostęp: 10.02.2024).

5. Pełna sztuczna ogólna inteligencja (AGI) znajduje się wciąż w sferze teorii, chociaż warto zaznaczyć, że jest w trakcie opracowywania i planuje się wprowadzenie jej na rynek. Powinna być w stanie wykonywać różnorodne zadania inteligentne bez ludzkiej interwencji, działać na poziomie ludzkim lub przewyższającym go, aby rozwiązywać problemy.

Z drugiej strony, obecnie budowana sztuczna inteligencja na poziomie ograniczonej AGI jest dostępna i praktycznie używana już dzisiaj przez wykorzystywanie kombinacji uczenia maszynowego, głębokiego uczenia i sieci neuronowych do dostarczania usług takich jak chatboty i rozpoznawanie mowy.

Kilka obiecujących przykładów tej formy AGI już obecnych w systemach sztucznej inteligencji, z którymi można się zetknąć, to np.:

- samochody autonomiczne: pojazdy sterowane przez sztuczną inteligencję, aby rozpoznawać inne samochody, ludzi oraz przedmioty, takie jak kolumny drogowe czy bariery znajdujące się w ich otoczeniu. Samochody autonomiczne są zaprojektowane, aby wiedzieć, kiedy inny samochód jest w pobliżu i zareagować, jeśli jest zbyt blisko. Są również przeszkolone, aby przestrzegać przepisów drogowych i powszechnych zasad ruchu drogowego;
- model językowy GPT: systemy sztucznej inteligencji, takie jak ChatGPT, mogą być zainicjowane do generowania ludzkiego języka, który naśladuje sposób komunikacji ludzi. Uczenie maszynowe, jako podzbiór AI, ma na celu opracowywanie algorytmów i modeli, które umożliwiają komputerom uczenie się na podstawie danych i przewidywanie lub podejmowanie decyzji bez wyraźnego programowania. Ucząc się na przykładach, AI poprawia swoją wydajność. Rodzajem uczenia maszynowego jest przetwarzanie języka naturalnego, czyli nauka i zdolność komputerów do analizowania, rozumienia i generowania ludzkiego języka, w tym mowy⁷. Jednak zarówno dane wejściowe, jak i wyjściowe dla narzędzi takich jak ChatGPT mogą być wadliwe. Nie są one również w stanie symulować ludzkich emocji, które są istotne np. dla prawników⁸.
- systemy eksperckie: system ekspercki jest napędzany przez sztuczną inteligencję w celu symulacji ludzkiego osądu. Przykładem może być system ekspertowy w dziedzinie opieki zdrowotnej, który przepisuje określone rodzaje leków po przejrzeniu historii pacjenta.

⁷ Por. P. Żarska-Cynk, *Dane osobowe w systemach AI. Jak sztuczna inteligencja przetwarza nasze dane?* Pozyskano z: <https://lexdigital.pl/sztuczna-inteligencja> (dostęp: 14.01.2025).

⁸ Por. M. Soniewicka, *Emocje a prawo. Znaczenie i rola uczuć w ujęciu filozoficzno-prawnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2024, rozdział 5.

Trzeba też zauważyć, że urządzenia AI, takie jak ChatGPT i DALL-E, zostały niedawno udostępnione dla ogółu społeczeństwa i przyjęte przez codziennych użytkowników. W Polsce program *Generatywna sztuczna inteligencja dla biznesu* (<https://lut.lazarski.pl/Generatywna+Sztuczna+Inteligencja+dla+Biznesu>) w Lazarski University of Technology (w skrócie LUT) daje pełne wprowadzenie do AI i wyposaża użytkowników w metody i narzędzia wdrażania AI w codzienną pracę.

6. Powstaje pytanie: „Czy sztuczna inteligencja może pomóc w tworzeniu racjonalnych rozwiązań w zakresie VAT?”

W zakresie problemów dotyczących VAT obecnie większość systemów sztucznej inteligencji skupia się na konkretnych zadaniach, takich jak pomoc w automatyzacji procesów księgowych, analiza danych finansowych, wykrywanie oszustw podatkowych lub optymalizacja strategii podatkowych. Korzysta się w nich zazwyczaj z tzw. ANI.

Nie ma natomiast możliwości wykorzystania jej do podejmowania racjonalnych decyzji opartych na kompleksowym myśleniu. W zakresie VAT potrzebne byłoby osiągnięcie poziomu, w którym maszyna potrafiłaby⁹:

- analizować złożone przepisy podatkowe,
- rozumieć kontekst biznesowy i finansowy,
- przewidywać skutki różnych działań podatkowych,
- dokonywać wyważonych wyborów z uwzględnieniem interesów przedsiębiorstwa i przepisów.

W sytuacji braku tych umiejętności ostateczne decyzje muszą być jednak podejmowane przez ludzi, w oparciu o ich wiedzę i zdolność do racjonalnego podejmowania decyzji. AI występuje tylko w roli pomocniczej.

Sztuczna inteligencja ma jednak olbrzymi potencjał do zwiększenia efektywności, dokładności i szybkości analizy w obszarze podatków, ale jednocześnie wymaga odpowiednich regulacji i dbałości o prywatność danych. Dlatego nieodległa przeszłość przyniesie jednak wiele zmian¹⁰.

7. Za Tax Insight można przypomnieć, że według raportu OECD *TAX Administration 2021* administracje podatkowe coraz częściej korzystają z dużych i zintegrowanych zbiorów danych, przy czym aż 80% z nich korzysta z narzędzi

⁹ <https://lexdigital.pl/sztuczna-inteligencja> (dostęp: 10.02.2024).

¹⁰ <https://taxinsight.pl/baza-wiedzy/blog/sztuczna-inteligencja-w-podatkach/> (dostęp: 14.01.2025).

i technik analitycznych w celu poprawy zarządzania ryzykiem i zgodnością. 75% administracji już używa lub deklaruje użycie sztucznej inteligencji (*artificial intelligence*, AI) i uczenia maszynowego (*machine learning*, ML) w celu wsparcia procesów i usług administracji podatkowej w sposób, który uwalnia zasoby do wykorzystania w innych obszarach działalności.

We wrześniu 2023 r. OECD opublikowała kolejną edycję raportu *Tax Administration 2023*. W raporcie przedstawiono porównawcze dane międzynarodowe dotyczące różnych aspektów funkcjonowania systemów podatkowych w 58 rozwiniętych i wschodzących gospodarkach. W dodatkowym rozdziale wydania *Tax Administration z 2023* omawia się postępy w cyfrowej transformacji administracji podatkowych. Zgodnie z raportem administracje podatkowe zmieniają swoje modele operacyjne na bardziej cyfrowe, aby usprawnić procesy poboru podatków, świadczenia usług podatkowych i zmniejszyć obciążenia administracyjne dla podatników.

Jak zauważa R. Berliński, dane raportu pokazują ciekawe trendy związane z transformacją cyfrową administracji podatkowych: około 75% administracji podatkowych objętych raportem wdrożyło strategię cyfrowej transformacji, z ramami czasowymi wynoszącymi na ogół od 3 do 5 lat; ponad 50% administracji podatkowych objętych raportem wykorzystuje sztuczną inteligencję do wykrywania unikania opodatkowania, oszustw podatkowych oraz w ramach procesów oceny ryzyka¹¹. Połowa z nich korzysta również z robotyzacji i automatyzacji procesów; około 85% administracji podatkowych tworzy interfejsy programowania aplikacji (API), a 75% udostępnia takie interfejsy programistom zewnętrznym.

Komisja Europejska już w 2018 r. zdefiniowała wykorzystanie AI oraz ML jako jedną z najbardziej strategicznych technologii XXI wieku (Komunikat z dnia 7 grudnia 2018 r. *Skoordynowany plan dotyczący sztucznej inteligencji*).

Zdaniem R. Berlińskiego przyczyną rosnącego w szybkim tempie wykorzystania narzędzi AI przez administracje podatkowe jest fakt, że administracje podatkowe mają unikalny i wyłączny dostęp do ogromnej ilości danych¹². Co najważniejsze, w ostatnich latach dzięki postępującej cyfryzacji, dane te są wysokiej jakości. Administracje korzystają zatem z uprzywilejowanej pozycji, bo jako jedyne dysponują danymi, które determinują efektywne wykorzystanie AI.

¹¹ Por. R. Berliński, *Sztuczna inteligencja w podatkach*. Pozyskano z: <https://taxinsight.pl/baza-wiedzy/blog/sztuczna-inteligencja-w-podatkach/> (dostęp: 10.02.2024).

¹² Ibidem.

Jak zatem wygląda zastosowanie AI w praktyce?

R. Berliński wskazuje i omawia trzy podstawowe obszary aktywności administracji podatkowej¹³:

- 1) Wsparcie zarządzania podatnikami – obejmują one korzystanie z interaktywnych wiadomości, połączeń głosowych i usług doradczych. Przykładem może tu być chatbot wdrożony w Hiszpanii, który pełni funkcję wirtualnego asystenta wspierającego rozliczenia VAT. Z kolei brytyjski HRMC wdrożył narzędzie do modelowania ryzyka niewywiązania się podatnika z obowiązków podatkowych. Narzędzie wykrywa ryzyko i podejmuje działania zachęcające do przestrzegania przepisów.
- 2) Audyt podatkowy i wykrywanie oszustw – zastosowanie AI umożliwia zastąpienie dotychczasowych metod kontroli podatkowych *ex post*, w zasadzie ciągłym monitoringiem aktywności gospodarczej podatnika. Administracje używają tych narzędzi w celu typowania i nadawania priorytetów dla czynności kontrolnych, ale przede wszystkim identyfikują oszustwa.
- 3) Ocena skuteczności polityki podatkowej prowadzonej przez państwo – istotne zwłaszcza w kontekście pomiaru tzw. luki podatkowej. Badanie wpływu zmian przepisów podatkowych na zachowania podatników, identyfikowanie schematów oszustw i mechanizmów oszustw podatkowych w kontekście populacyjnym i np. geograficznym.

Skoro obszar działań za pomocą AI jest tak rozległy, powstaje pytanie o rolę, jaką sztuczna inteligencja odegra w transformacji administracji podatkowych i w jaki sposób ta transformacja wpłynie na sytuację podatników, zwłaszcza gdy zostanie zbudowany system ochrony i gwarancji przestrzegania praw podatników. W literaturze przedmiotu coraz więcej uwagi poświęca się na stworzenie katalogu zasad, które powinny być przestrzegane przez administracje podatkowe wdrażające narzędzia oparte na AI i ML.

Cytowany wyżej autor do najważniejszych zasad zalicza:

- Ostrożność – wdrażanie AI w sposób, który pozwoli na stopniowe testowanie wyników, najlepiej w formie projektów pilotażowych. Nie można ograniczać się tylko do ich ekonomicznej zasadności, ale trzeba również wziąć pod uwagę wpływ na podatników. Postuluje się, aby w początkowych etapach projektów AI uzupełniała pracę urzędników podatkowych i dopiero z czasem stopniowa ją zastępowała.

¹³ Ibidem.

- Proporcjonalność – stałą ocenę stopnia ingerencji w prawa podatników decyzji i wniosków generowanych przez narzędzia oparte na AI. Nawet informacja prewencyjna dotycząca zachowań podatnika, która ma na celu zachęcić do dobrowolnego przestrzegania przepisów podatkowych, może być oceniona przez sądy jako ingerencja w prawa podatnika.
- Bezpieczeństwo – wszystkie dane, wnioski i decyzje użyte przez algorytmy muszą być gromadzone i przechowywane w sposób gwarantujący ich bezpieczeństwo rozumiane jako zapewnienie ich integralności i poufności.
- Niedyskryminacja – algorytmy AI mają u swych podstaw wiedzę, doświadczenie i hipotezy poznawcze swych twórców, których poprawność warunkuje słuszność wyników i hipotez tworzonych przez AI. Zdaniem R. Berlińskiego należy dołożyć zatem szczególnej ostrożności definiując algorytmy, tak aby czynniki dyskryminujące poszczególne grupy populacyjne nie zostały przeniesione na same algorytmy. Przytacza znany przypadek algorytmu, który w ciągu 24 h stał się rasistowski, w wyniku „zainfekowania” rasistowskim założeniami.

Wydaje się, że możliwa jest w niedalekiej przyszłości rzeczywistość, w której wszelkie wątpliwości podatników będą rozwiązywane przez wirtualnych asystentów; będziemy na bieżąco informowani o możliwych konsekwencjach nieprzestrzegania przepisów podatkowych, a nasze deklaracje podatkowe będą weryfikowane przez inteligentne maszyny.

W polskich raportach stwierdza się, że od 2016 r. w Polsce rozwijany jest proces cyfryzacji raportowania podatkowego, co powoduje, że trwa gromadzenie ogromnej ilości danych o podatnikach. Stworzenie inteligentnych maszyn wykorzystujących te dane to już tylko kwestia czasu. Od połowy 2019 r. działa narzędzie o nazwie „Silnik Analiz”, które, bazując na zaawansowanych analizach big data, identyfikuje oszustwa podatkowe związane z VAT.

Raporty OECD i polska literatura podatkowa wykazują, że administracje podatkowe na całym świecie intensywnie wykorzystują sztuczną inteligencję i uczenie maszynowe w celu poprawy zarządzania ryzykiem i zgodnością. To strategiczne podejście jest również potwierdzone przez Komisję Europejską, która uznaje AI i ML za kluczowe technologie XXI wieku.

8. Opisane tendencje prowadzą do tezy, że mamy do czynienia z sytuacją wielości przypadków konkretnego zastosowania sztucznej inteligencji w różnych funkcjach organów podatkowych – informacji i pomocy, kontroli, poboru i egzekucji – a także w organach celnych. W miarę jak organy podatkowe coraz bardziej komfortowo radzą sobie z zarządzaniem dużymi zbiorami danych,

a moc obliczeniowa rośnie, wykorzystanie sztucznej inteligencji i uczenia maszynowego otwiera nowe podejścia do zarządzania ryzykiem. Jak stwierdza A. Collosa, odpowiedzialne korzystanie ze sztucznej inteligencji wykracza poza nieangażowanie się w nielegalne praktyki poprzez jej stosowanie¹⁴.

Zdaniem A. Collosa chodzi o wykorzystanie sztucznej inteligencji w sposób, który nie narusza interesów mniejszości, unika naruszeń praw człowieka i nie prowadzi do pogłębienia istniejącej luki w nierównościach, ani celowo, ani przypadkowo. Zdaniem tego autora istnieją co najmniej cztery nieodłączne typy ryzyka, które należy wziąć pod uwagę na etapach planowania, programowania i wdrażania odpowiedzialnego korzystania ze sztucznej inteligencji: uczciwość i inkluzywność, niezawodność i bezpieczeństwo systemu, prywatność i bezpieczeństwo danych użytkowników oraz przejrzystość i obliczalność. Zgadzając się z tym poglądem, można dodać z polskiej perspektywy, że jest to problem integralności kultury prawa podatkowego, dla której są to wartości konstytucyjne.

Podkreśla się, że od kilku lat Komisja Europejska ułatwia i zacieśnia współpracę w zakresie sztucznej inteligencji w całej UE, aby zwiększyć jej konkurencyjność i zapewnić zaufanie oparte na wartościach UE. Po opublikowaniu europejskiej strategii w zakresie sztucznej inteligencji w 2018 r. grupa ekspertów wysokiego szczebla ds. sztucznej inteligencji opracowała wytyczne dotyczące godnej zaufania sztucznej inteligencji w 2019 r. oraz listę kontrolną dotyczącą godnej zaufania sztucznej inteligencji w 2020 roku. Pierwszy skoordynowany plan w sprawie sztucznej inteligencji został opublikowany już w grudniu 2018 r. jako wspólne zobowiązanie państw członkowskich. W białej księdze Komisji w sprawie sztucznej inteligencji, opublikowanej w 2020 r., przedstawiono jasną wizję sztucznej inteligencji w Europie: ekosystem doskonałości i zaufania, który stanowi podstawę dla niniejszego wniosku. Proponowane nowe przepisy i działania, opublikowane w kwietniu 2021 r. będą stosowane bezpośrednio w ten sam sposób we wszystkich państwach członkowskich w oparciu o dostosowaną do przyszłych wyzwań definicję sztucznej inteligencji. Bazują one na podejściu opartym na analizie ryzyka.

Zdaniem A. Collosy można wskazać na kilka typów ryzyka w omawianym obszarze administrowania i ich uregulowanie prawne:

- Niedopuszczalne ryzyko: systemy sztucznej inteligencji uznawane za wyrażne zagrożenie dla bezpieczeństwa, źródeł utrzymania i praw ludzi

¹⁴ Por. A. Collosa, *The EU Approach to Artificial Intelligence in Tax Administrations*, April 19, 2023, Bloomberg Tax, Newsletter. Pozyskano z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/the-eu-approach-to-artificial-intelligence-in-tax-administrations> (dostęp: 19.04.2023).

- zostaną zakazane. Obejmuje to systemy lub aplikacje sztucznej inteligencji, które manipulują ludzkim zachowaniem w celu obejścia wolnej woli użytkowników; np. zabawki zachęcające nieletnich do niebezpiecznych zachowań oraz systemy, które umożliwiają „ocenę społeczną” przez rządy.
- Wysokie ryzyko: systemy sztucznej inteligencji uznane za systemy wysokiego ryzyka obejmują technologię sztucznej inteligencji wykorzystywaną w: infrastrukturach krytycznych (np. transportowa), kształceniu lub szkoleniu zawodowemu (np. zdobywanie punktów egzaminacyjnych), elementach bezpieczeństwa produktów (takie jak zastosowanie sztucznej inteligencji w chirurgii wspomaganym robotem), zatrudnienia (np. oprogramowanie do sortowania CV na potrzeby procedur rekrutacyjnych) oraz podstawowych usługach prywatnych i publicznych (takich jak „scoring” kredytowy uniemożliwiający obywatelom uzyskanie pożyczki). Systemy sztucznej inteligencji wysokiego ryzyka będą podlegać rygorystycznym obowiązkom, zanim będą mogły zostać wprowadzone do obrotu.
 - Ograniczone ryzyko: systemy sztucznej inteligencji podlegające szczególnym obowiązkom w zakresie przejrzystości: w przypadku korzystania z systemów sztucznej inteligencji, takich jak chatboty, użytkownicy powinni być świadomi, że wchodzi w interakcję z maszyną, aby mogli podjąć świadomą decyzję o kontynuowaniu lub wycofaniu się.
 - Minimalne ryzyko: projekt ustawodawczy umożliwi swobodne korzystanie z aplikacji, takich jak gry wideo wykorzystujące sztuczną inteligencję lub filtry antyspamowe. Zdecydowana większość systemów sztucznej inteligencji należy do tej kategorii. Projekty przepisów nie mają tu zastosowania, ponieważ te systemy sztucznej inteligencji stanowią jedynie minimalne zagrożenie dla praw i bezpieczeństwa obywateli lub nie stanowią go wcale.

Sztuczna inteligencja nasuwa scenariusz destrukcyjnych zmian dla organów podatkowych w perspektywie średnio- i długoterminowej. Transformacja cyfrowa wiąże się ze zmianami nie tylko strukturalnymi, ale także kulturowymi. Władze muszą zrozumieć, w jaki sposób technologia wpływa na ich funkcje i rozwinąć umiejętności efektywnego korzystania z niej. Jak już widzimy, sztuczna inteligencja wiąże się również z ryzykiem, w odniesieniu do którego wymagana jest szczególna regulacja, zwłaszcza w celu odpowiedniej ochrony praw podatników.

Jak zauważa słusznie A. Collosa, przepisy prawa w ogóle nie są jeszcze dostosowane do konsekwencji stosowania AI w obszarze relacji między organami

podatkowymi a podatnikami oraz procedur składania wniosków podatkowych. Z tego powodu sądy podatkowe (administracyjne) mają obowiązek odgrywać fundamentalną rolę w skutecznej kontroli stosowanych algorytmów, a niekiedy muszą interpretować, kiedy i w jaki sposób istniejące zasady prawne mają zastosowanie w tym nowym zakresie, nawet z odpowiednimi modyfikacjami.

Istotne jest, aby przy projektowaniu, opracowywaniu, stosowaniu i kontroli algorytmów zawsze przestrzegane były prawa podstawowe obywateli. Unikniemy w ten sposób wszelkich uprzedzeń lub dyskryminacji, jakie może powodować ich stosowanie. Sztuczna inteligencja nie działa sama, ale zależy od tego, jak jest wyszkolona lub zaprogramowana przez człowieka. Dlatego „trenerzy” są i będą odpowiedzialni za jej prawidłowe funkcjonowanie. Potrzebne są przepisy, takie jak te omówione powyżej, w podejściu Komisji Europejskiej do godnej zaufania sztucznej inteligencji. Istotną będzie analiza konkretnego zastosowania sztucznej inteligencji w świetle przepisów ustanowionych przez Komisję lub tych, które istnieją lub są wydawane w danym kraju. Rządy muszą współpracować z różnymi zaangażowanymi podmiotami, aby zapewnić właściwe wykorzystanie sztucznej inteligencji w sposób etyczny i sprawiedliwy, zawsze dążąc do zapewnienia, aby technologia informacyjna stanowiła zintegrowany element z zasobami ludzkimi organu podatkowego. Sztuczna inteligencja powinna zwiększać zdolności ludzkie, lub je uzupełniać, tak aby ludzie mogli wносить wartość dodaną do swoich zadań, jednocześnie poprawiając jakość i skuteczność funkcji publicznej na rzecz obywateli.

9. Rozważając rozwój roli sztucznej inteligencji w tworzeniu i stosowaniu prawa podatkowego, łatwo zauważyć, że problemy techniczne łączą się tutaj z problemami etycznymi i koncepcją państwa prawa. W miarę komplikowania się problemów technicznych i wzrostu swobody, którą uzyskują urzędnicy oparte na AI, odchodzimy od ich roli asystenckiej ku pozycji decyzyjnej. Paradoksalnie rodzi to wzrost roli sądów w kontroli pozycji podatnika wobec procedur odwoławczych się do AI. Do zadań sądów podatkowych należy również ochrona wymienionych wyżej wartości etycznych zaangażowanych w relację urząd–podatnik. Okazuje się zatem, że od sądów zależy kształt, w jakim AI stanie się komponentem prawa podatkowego.

Bibliografia

Aggarwal Ch.C., *Neural Networks and Deep Learning: A Textbook*, Springer 2023. <https://doi.org/10.1007/978-3-031-29642-0>

- Berliński R., *Sztuczna inteligencja w podatkach*. Pozyskano z: <https://taxinsight.pl/baza-wiedzy/blog/sztuczna-inteligencja-w-podatkach/> (dostęp: 10.02.2024).
- Collosa A., *The EU Approach to Artificial Intelligence in Tax Administrations*, April 19, 2023,
- Cyrul W., *Wpływ procesów komunikacyjnych na praktykę tworzenia i stosowania prawa*, Warszawa 2012.
- Petzel J., *Informatyka prawnicza. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1999.
- Soniewicka M., *Emocje a prawo. Znaczenie i rola uczuć w ujęciu filozoficzno-prawnym*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2024.
- Wiewiórski W., Wierczyński G., *Informatyka prawnicza. Nowoczesne technologie informacyjne w pracy prawników i administracji publicznej*, wyd. 3, Warszawa 2016.
- Wróblewski J. (red.), *Wstęp do informatyki prawniczej*, Warszawa 1985.
- Winston H., *Artificial intelligence*, Addison-Wesley Pub. Co., Reading, Mass 1993.
- Żarska-Cynk P., *Dane osobowe w systemach AI. Jak sztuczna inteligencja przetwarza nasze dane?* Pozyskano z: <https://lexdigital.pl/sztuczna-inteligencja> (dostęp: 14.01.2025).

Piotr Pietrasz¹

Doręczenie elektroniczne w procedurze Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie do problematyki

Streszczenie

Rozdział dotyczy problematyki doręczeń elektronicznych w postępowaniu podatkowym uregulowanym w Ordynacji podatkowej. Celem autora jest zwrócenie uwagi na kluczowe problemy, z którymi spotykamy się już teraz, bądź też spotkamy się w niedalekiej przyszłości. Przedstawione w publikacji rozważania prowadzą do wniosku, że informatyzacja postępowania podatkowego uregulowanego w Ordynacji podatkowej, w zakresie wnoszenia podań oraz doręczania pism, doprowadziła w istocie do kazuistyki regulacji prawnych, a w konsekwencji również do wzrostu poziomu ich skomplikowania. Jest to w pewnym sensie skutek uboczny informatyzacji tej procedury prawnej.

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe, informatyzacja postępowania podatkowego, doręczenia elektroniczne.

Electronic delivery in the Tax Ordinance procedure. Introduction to the issues

Abstract

The paper concerns the issue of electronic delivery in tax proceedings regulated in the Tax Ordinance. The aim of the paper is to draw attention to key problems that we face now or will face in the near future. The considerations presented in the publication lead to the conclusion that the computerization of tax proceedings regulated in the Tax Ordinance, in terms of submitting applications and serving letters, has in fact led to the casuistry of legal regulations and, consequently, to an increase in their level of complexity. This is, in a sense, a side effect of the computerization of this legal procedure.

Keywords: tax proceedings, computerization of tax proceedings, electronic deliveries.

¹ Uniwersytet w Białymstoku, ORCID: 0000-003-0471-5110.

1. Artykuł poświęcono tematyce doręczeń elektronicznych w postępowaniu podatkowym uregulowanym w Ordynacji podatkowej². Ze względu na obszerność wskazanej problematyki w publikacji poruszono tylko wybrane zagadnienia, które w opinii autora wymagają zaakcentowania. Celem opracowania jest bowiem zwrócenie uwagi na kluczowe problemy, z którymi spotykamy się już teraz bądź też spotkamy się w niedalekiej przyszłości.

2. Podstawowe znaczenie w zakresie doręczeń elektronicznych w postępowaniu podatkowym odegrała ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych³. Artykuł 84 u.d.e. wprowadził szereg zmian w przepisach Ordynacji podatkowej regulujących doręczanie pism. Zmiany te odnoszą się również do doręczania pism w postaci papierowej. Polegają one na modyfikacji lub derogacji wybranych artykułów. Modyfikacji poddano następujące artykuły: 144, 144a, 144b, 146, 146a, 155. Natomiast uchylono art. 152 i 152a. Ponadto art. 84 u.d.e. wprowadził zmiany w przepisach Ordynacji podatkowej regulujących wnoszenie podań. Zmiany te odnoszą się również do wnoszenia podań w postaci papierowej. Polegały one na modyfikacji postanowień art. 168 § 1, 1a, 3, 3a i 4 o.p., uchyleniu w tym przepisie § 1a, 3b i 4a oraz dodaniu w art. 169 § 1b. Przedstawione powyżej zmiany weszły w życie z dniem 5.10.2021 r., co wynika z art. 166 u.d.e. Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że z art. 155 u.p.e.a. wynika pośrednio, że organy podatkowe są obowiązane stosować przepisy ustawy o doręczeniach elektronicznych w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego⁴ lub publicznej usługi hybrydowej⁵, do których odwołuje się

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.); dalej: O.p.

³ Dz.U. z 2023 r., poz. 285; dalej: u.d.e.

⁴ Zgodnie z art. 2 pkt 8 u.d.e. publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego oznacza usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego, o której mowa w art. 3 pkt 36 rozporządzenia eIDAS, świadczoną przez operatora wyznaczonego. W myśl postanowień art. 3 pkt 36 rozporządzenia eIDAS usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego oznacza usługę umożliwiającą przesłanie danych między stronami trzecimi drogą elektroniczną i zapewniającą dowody związane z posługiwaniem się przesyłanymi danymi, w tym dowód wysłania i otrzymania danych, oraz chroniącą przesyłane dane przed ryzykiem utraty, kradzieży, uszkodzenia lub jakiegokolwiek nieupoważnionej zmiany.

⁵ Definicję publicznej usługi hybrydowej zawiera art. 2 pkt 7 u.d.e. Publiczna usługa hybrydowa stanowi usługę pocztową, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 pr. poczt., świadczoną przez operatora

również Ordynacja podatkowa, dopiero w przyszłości, od dnia określonego w komunikacie wydanym przez ministra właściwego do spraw informatyzacji. Z art. 155 ust. 11 u.d.e. wynika, że termin określony w komunikacie nie może być wcześniejszy niż dzień 30 marca 2024 r. i późniejszy niż dzień 1 stycznia 2025 roku. Mamy tu zatem do czynienia z sytuacją, w której przepisy już obowiązują, ale jeszcze nie są stosowane. Przepisy regulujące doręczanie korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego zastąpiły dotychczas obowiązujące przepisy regulujące doręczanie pism za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Nasuwa się zatem pytanie, jakie przepisy należy stosować w zakresie doręczania korespondencji za pomocą środków komunikacji w okresie pomiędzy 5.10.2021 r. a dniem poprzedzającym dzień, w którym powstanie obowiązek stosowania nowych regulacji w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej, czyli w tzw. okresie przejściowym. Nie wchodząc w tym miejscu w szczegóły, można zaryzykować stwierdzenie, że aktualnie doręczanie pism oraz wnoszenie podań drogą elektroniczną następuje na zasadach obowiązujących przed 5.10.2021 r.⁶, z tym zastrzeżeniem, że czynności te można również wykonywać z zastosowaniem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego.

W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych wskazano, że zmiany w Ordynacji podatkowej mają charakter podobny do zmian, które wprowadzono do ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. Główna część zmian została wprowadzona do Działu IV „Postępowanie podatkowe”. Z kolei zmiany w Kodeksie postępowania administracyjnego to zmiany wprowadzające generalną zasadę równoważności pism służących załatwianiu spraw bez względu na to, czy zostały sporządzone i utrwalone w postaci elektronicznej, czy na papierze oraz zmiany ustalające ujednocnione zasady komunikacji z organami administracji publicznej z wykorzystaniem spełniającej standard usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej⁷.

wyznaczonego, jeżeli nadawcą przesyłki listowej jest podmiot publiczny. Natomiast w myśl postanowień art. 2 ust. 1 pkt 3 pr. poczt. usługę pocztową stanowi, wykonywane w obrocie krajowym lub zagranicznym, zarobkowe przesyłanie przesyłek pocztowych przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, jeżeli na etapie przyjmowania, przemieszczania lub doręczania przekazu informacyjnego przyjmują one fizyczną formę przesyłki listowej.

⁶ Zob. P. Pietrasz: komentarz do art. 144, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Lex.

⁷ Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejm. nr 239.

3. Idea nowego kanału komunikacji elektronicznej, który będzie miał zastosowanie w postępowaniu podatkowym, wynika z art. 4 i 5 u.d.e. W artykule 4 ust. 1 u.d.e. uregulowano generalną zasadę, zgodnie z którą podmiot publiczny doręcza korespondencję wymagającą uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych. Jest to zasada pierwszeństwa doręczeń na adres z bazy adresów elektronicznych⁸. W przypadku gdy adres do doręczeń elektronicznych podmiotu niepublicznego nie został wpisany do bazy adresów elektronicznych, doręczenie korespondencji następuje na adres do doręczeń elektronicznych, z którego podmiot niepubliczny nadał korespondencję, co z kolei wynika z ust. 2 art. 4 u.d.e. Zgodnie z art. 2 pkt 1 u.d.e. adres do doręczeń elektronicznych to adres elektroniczny, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną⁹, podmiotu korzystającego z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej albo z kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, umożliwiający jednoznaczną identyfikację nadawcy lub adresata danych przesyłanych w ramach tych usług.

Ustawodawca, przewidując, że nie każdy adresat będzie dysponował adresem do doręczeń elektronicznych, wprowadził alternatywny sposób doręczania. Zgodnie z art. 5 u.d.e. podmiot publiczny doręcza korespondencję wymagającą uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej w przypadku: 1) braku możliwości doręczenia korespondencji na adres do doręczeń elektronicznych zgodnie z art. 4 albo 2) gdy ma on wiedzę, że osoba fizyczna posiadająca adres do doręczeń elektronicznych została pozbawiona wolności.

Z perspektywy każdego podmiotu publicznego wymienionego w art. 155 ust. 1 – 6 u.d.e. istotne jest to, że zgodnie z art. 8 u.d.e. podmiot taki jest obowiązany do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego. Przepis ten wszedł w życie już 5.10.2021 r., jednakże, mając na uwadze art. 155 ust. 10 – 12 u.d.e., można dojść do wniosku, że obowiązek ten powinien być zrealizowany w terminie wynikającym z komunikatu wydanego przez ministra właściwego do spraw informatyzacji

⁸ Zob. M. Wilbrandt-Gotowicz, *Transformacja e-doręczeń w postępowaniu administracyjnym – uwagi na tle ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2022, nr 8, s. 267.

⁹ Dz.U. z 2020 r., poz. 344.

Oprócz podmiotów publicznych do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego jest obowiązany na podstawie art. 9 ust. 1u.d.e.: 1) adwokat wykonujący zawód; 2) radca prawny wykonujący zawód; 3) doradca podatkowy wykonujący zawód; 4) doradca restrukturyzacyjny wykonujący zawód; 5) rzecznik patentowy wykonujący zawód; 6) notariusz wykonujący zawód; 7) radca Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej wykonujący czynności służbowe; 8) podmiot niepubliczny wpisany do rejestru, o którym mowa w art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym; 9) podmiot niepubliczny wpisany do CEIDG, o której mowa w art. 2 ustawy z 6.03.2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy.

Zaznaczyć jednak należy, że obowiązek ten nie dotyczy (art. 9 ust. 1u.d.e. nie stosuje się) osób, o których mowa w ust. 1 pkt 1–7, w przypadkach niewykonywania zawodu, zawieszenia prawa do wykonywania zawodu, zawieszenia w czynnościach zawodowych, zawieszenia w czynnościach służbowych, zawieszenia stosunku pracy lub zawieszenia praw wynikających z licencji, co wynika z art. 9 ust. 2u.d.e. Podkreślenia wymaga również to, że art. 9 ust. 1 pkt 9 u.d.e. wejdzie w życie dopiero z dniem 1.10.2026 r., natomiast art. 9 ust. 1 pkt 1–8 u.d.e. wejdzie w życie z dniem określonym w komunikacie wydanym na podstawie art. 155 ust. 10 u.d.e.

W tym miejscu warto podkreślić, że w konstrukcji art. 9 ust. 1u.d.e. mamy do czynienia z nałożeniem na wymienione w nim podmioty określonego obowiązku, który stanowi w istocie świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji RP¹⁰.

Podmiot niepubliczny inny niż podmioty określone w art. 9u.d.e. może posiadać adres do doręczeń elektronicznych powiązany z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, co wynika z art. 10u.d.e. Definicję podmiotu niepublicznego zawiera art. 2 pkt 5u.d.e. Jest to osoba fizyczna lub podmiot inny niż podmiot, o którym mowa w art. 2 pkt 6u.d.e., czyli podmiot inny niż podmiot publiczny. Powyższe oznacza, że podmioty niepubliczne inne niż wymienione w art. 9 u.d.e. mają wyłącznie prawo do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych. Nie mają natomiast obowiązku posiadania takiego adresu.

¹⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 488 ze zm.).

Przepisy ustawy o doręczeniach elektronicznych wprowadzają wymóg wpisania adresu do doręczeń elektronicznych do bazy adresów elektronicznych. Zgodnie z art. 25u.d.e. baza adresów elektronicznych jest rejestrem publicznym prowadzonym przez ministra właściwego do spraw informatyzacji, w którym to rejestrze gromadzone są adresy do doręczeń elektronicznych.

Na koniec tej części rozdziału zasadne jest zwrócenie uwagi, że używane w ustawie o doręczeniach elektronicznych słowo „doręczenie” zawiera w sobie zarówno doręczenie pisma przez podmiot publiczny, jak wniesienie podania do podmiotu publicznego. W konsekwencji „adres do doręczeń elektronicznych” znajduje zastosowanie w odniesieniu do doręczania pism przez podmiot publiczny, jak również w odniesieniu do wnoszenia podań do podmiotu publicznego. Podkreślenia zatem wymaga podwójna funkcjonalność takiego adresu.

4. Należy zwrócić uwagę, że na podstawie art. 7 pkt 13 i 14 ustawy z 8.06.2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową¹¹ dokonano kolejnych zmian w art. 144 § 1a oraz w art. 168 § 1 oraz § 3a o.p. Zmiany te w istocie wiązały się z dodaniem nowego kanału komunikacji elektronicznej w postępowaniu podatkowym, a mianowicie umożliwieniem doręczania pism oraz wnoszenia podań na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego.

Przedstawione dotąd rozważania pozwalają na stwierdzenie, że jeżeli chodzi o komunikację elektroniczną w postępowaniu podatkowym przewidziano dwa rodzaje kanałów: adres do doręczeń elektronicznych oraz konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego.

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku o istnieniu silnej więzi określonych przepisów tego aktu prawnego oraz przepisów ustawy o doręczeniach elektronicznych. Można dojść do stwierdzenia, że jeżeli chodzi o doręczanie pism oraz wnoszenie podań z wykorzystaniem adresu do doręczeń elektronicznych, nie sposób rozprawiać o zasadach dokonywania tych czynności i oceniać ich skuteczność bez odniesienia się do postanowień ustawy o doręczeniach elektronicznych.

Ordynacja podatkowa w wielu miejscach nawiązuje wprost do zdefiniowanego pojęcia adresu do doręczeń elektronicznych. Przykładowo należy wskazać na art. 12 § 6 pkt 1 O.p., zgodnie z którym termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane na adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, zwany dalej adresem do doręczeń

¹¹ Dz.U., poz. 1301.

elektronicznych, do organu podatkowego, a nadawca otrzymał dowód otrzymania, o którym mowa w art. 41 tej ustawy. Z kolei zgodnie z art. 138c § 2 O.p. pełnomocnik ustanowiony w procedurach szczególnych rozliczania podatku od towarów i usług, będący nierezydentem i nieposiadający identyfikatora podatkowego, ma obowiązek wskazać numer służący do identyfikacji dla celów podatkowych nadany w jego państwie. W przypadku braku takiego numeru pełnomocnik ten podaje numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość. Pełnomocnik ten ma również obowiązek wskazać swój adres do doręczeń elektronicznych, chyba że posiada adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych, o której mowa w art. 25 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, zwanej dalej bazą adresów elektronicznych, albo wskaże inny adres do doręczeń elektronicznych, na który organ podatkowy będzie doręczał pisma. W myśl postanowień art. 144 § 1a organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego. Artykuł 144a O.p. reguluje warunki doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych. Zgodnie z § 1 tego przepisu w przypadku doręczenia na adres do doręczeń elektronicznych, pisma doręcza się na: 1) adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych; 2) adres do doręczeń elektronicznych powiązany z kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, za pomocą której wniesiono podanie, jeżeli adres do doręczeń elektronicznych nie został wpisany do bazy adresów elektronicznych. Wreszcie zgodnie z § 2 tego przepisu w przypadku doręczenia na adres do doręczeń elektronicznych dzień doręczenia ustala się zgodnie z przepisami art. 42 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych. W art. 165 § 3b O.p. wprost uregulowano, że datą wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione na adres do doręczeń elektronicznych jest dzień wystawienia dowodu otrzymania, o którym mowa w art. 41 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych. Natomiast ze zdania drugiego art. 168 § 1 O.p. wynika, że podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego.

Dostrzec należy, że w przeciwieństwie do kanału komunikacji, jakim jest adres do doręczeń Ordynacja podatkowa nie odwołuje się tak często do drugiego, przewidzianego w tym akcie prawnym kanału komunikacji elektronicznej, jakim jest konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego. Ordynacja podatkowa pojęcia tego używa zasadniczo tylko w dwóch miejscach, a mianowicie w art. 144§ 1a, zgodnie z którym organ podatkowy doręcza pisma

na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego oraz w art. 168 § 1 zdanie drugie O.p., zgodnie z którym podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego. Zgodnie zaś z § 3a tego przepisu podanie wniesione na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego powinno zawierać dane w ustalonym formacie zawartym we wzorze podania określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru.

Przedstawiona analiza prowadzi do wniosku, że ustawodawca w Ordynacji podatkowej nie uregulował w szczególności: zagadnienia zachowania terminu, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego (materia art. 12 § 6 pkt 1 O.p.), warunków doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych, w tym również zasad ustalenia dnia doręczenia pisma (materia art. 144a O.p.), daty wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego (materia art. 165 § 3b O.p.). W przedstawionym wyżej zakresie regulacji należy poszukiwać w innych aktach prawnych.

Do systemów teleinformatycznych organu podatkowego, z wykorzystaniem których możliwe jest doręczanie pism oraz wnoszenie podań, zaliczyć należy w szczególności Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) oraz e-Urząd Skarbowy. Są to systemy teleinformatyczne organów KAS. Obie te konstrukcje, a także zasady doręczania pism oraz wnoszenia podań z ich wykorzystaniem zostały uregulowane w ustawie z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹², a konkretnie w art. 35a, 35b, 35e oraz w art. 35d tego aktu prawnego.

Pod znakiem zapytania stoi natomiast możliwość doręczania pism i wnoszenia na konto w ePUAP. Elektroniczna platforma usług administracji publicznej (ePUAP) jest to system teleinformatyczny, w którym instytucje publiczne udostępniają usługi przez pojedynczy punkt dostępowy w sieci internet¹³.

¹² Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r., poz. 615).

¹³ Zgodnie z art. 19a ust. 1 u.i.d.p. Minister właściwy do spraw informatyzacji zapewnia funkcjonowanie ePUAP. Minister właściwy do spraw informatyzacji zamieszcza na ePUAP informację o adresach elektronicznych skrzynek podawczych udostępnionych przez podmioty publiczne (art. 19a ust. 1a). Minister właściwy do spraw informatyzacji jest administratorem danych użytkowników ePUAP (art. 19a ust. 2). Jednocześnie na podstawie art. 19 ust. 3 u.i.d.p. Minister właściwy do spraw informatyzacji określił, w drodze rozporządzenia: 1) zakres i warunki korzystania

Z postanowień art. 105 w zw. z art. 166 pkt 11 u.d.e. wynika, że ePUAP funkcjonować będzie do 30 września 2029 roku.

Analiza postanowień art. 19 i 19a u.i.d.p. pozwala na zajęcie stanowiska, że ePUAP jest systemem teleinformatycznym ministra właściwego do spraw informatyzacji. Nie jest to natomiast system teleinformatyczny organu podatkowego. Co najwyżej można stwierdzić, że platforma ePUAP może być wykorzystywana przez taki organ, ewentualnie może ona obsługiwać organy podatkowe. Z drugiej strony nie można jednak zapominać, że ePUAP jest to system teleinformatyczny, w którym instytucje publiczne, wśród których są również organy podatkowe, udostępniają usługi przez pojedynczy punkt dostępowy w sieci internet. W piśmiennictwie na gruncie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁴ zwrócono uwagę na możliwość traktowania platformy ePUAP jako systemu teleinformatycznego organu administracyjnego, o którym mowa w art. 39 § 1 tej ustawy¹⁵. Wydaje się, że spostrzeżenie to odnosi się również do art. 144 § 1a o.p.¹⁶.

5. Rozważania przedstawione w niniejszym rozdziale prowadzą do wniosku, że informatyzacja postępowania podatkowego uregulowanego w Ordynacji podatkowej, w zakresie wnoszenia podań oraz doręczania pism, doprowadziła w istocie do kazuistyki regulacji prawnych w tym przedmiocie, a w konsekwencji również do wzrostu poziomu ich skomplikowania. Jest to w pewnym sensie skutek uboczny informatyzacji tej procedury prawnej.

Ordynacja podatkowa reguluje dwa kanały komunikacji elektronicznej. Pierwszy to adres do doręczeń elektronicznych, którego funkcjonowania re-

z ePUAP, 2) sposób identyfikacji i uwierzytelniania w ePUAP, w tym przy wykorzystaniu środków identyfikacji elektronicznej stosowanych do uwierzytelniania w systemie teleinformatycznym banku krajowego lub innego przedsiębiorcy, 3) warunki organizacyjne i techniczne nieodpłatnego wykorzystywania do identyfikacji i uwierzytelniania w ePUAP środków identyfikacji elektronicznej stosowanych do uwierzytelniania w systemie teleinformatycznym banku krajowego lub innego przedsiębiorcy, 4) sposób potwierdzania spełnienia warunków, o których mowa w pkt 1 – z uwzględnieniem roli ePUAP w procesie realizacji zadań publicznych drogą elektroniczną oraz zasad przetwarzania danych osobowych.

¹⁴ Ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r., poz. 775) – dalej k.p.a. Zob. A. Cebera, *Nowa procedura doręczeń elektronicznych w postępowaniu administracyjnym*, „Ius Novum” 2023, nr 2, s. 170.

¹⁵ Zgodnie z art. 39 § 1 k.p.a. organ administracji publicznej doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych, zwany dalej adresem do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu albo w siedzibie organu.

¹⁶ Zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art. 144 komentarz do art. 144*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Lex.

guluje ustawa o doręczeniach elektronicznych. W przypadku tego kanału komunikacji elektronicznej Ordynacja podatkowa jest mocno powiązana z ustawą o doręczeniach elektronicznych. Ponadto ilość odniesień w tym akcie prawnym do konstrukcji adresu do doręczeń elektronicznych pozwala na zajęcie stanowiska, że to ten kanał komunikacji powinien w przyszłości stanowić kluczowy kanał komunikacji wykorzystywany w postępowaniu podatkowym. Drugi kanał komunikacji to konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego. Podkreślenia jednak wymaga, że Ordynacja podatkowa nie definiuje tego pojęcia. Z tego też powodu w praktyce w przyszłości mogą pojawić się wątpliwości, kiedy mamy do czynienia z taką konstrukcją. Ordynacja podatkowa abstrahuje w tym przypadku kwestii związanych z zasadami doręczania pism i wnoszenia podań za pośrednictwem tego kanału komunikacji elektronicznej. Zaznaczyć natomiast należy, że jest to materia, która powinna być regulowana aktem prawnym rangi ustawowej.

Aktualny poziom legislacji w zakresie czynności doręczania pism oraz wnoszenia podań drogą elektroniczną na gruncie Ordynacji podatkowej należy ocenić jako niezadowalający. Chociaż czynności doręczania pism są czynnościami o charakterze materialnotecznym, zaś wnoszenie podań to czynności procesowe w szczególności stron postępowania, to nie można tracić z pola widzenia tego, że ww. czynności wywołują doniosłe skutki prawne. Już tylko z tego powodu należy oczekiwać od ustawodawcy precyzyjnych regulacji, które w obszarze doręczeń zagwarantują organom podatkowym szybkie i sprawne przeprowadzenie postępowania, a w odniesieniu do adresatów tych pism będą gwarantowały skuteczność tylko czynności dokonanych zgodnie z prawem, natomiast w obszarze wnoszenia podań zagwarantują jednostkom prawo do procesu.

Bibliografia

- Cebera A., *Nowa procedura doręczeń elektronicznych w postępowaniu administracyjnym*, „Ius Novum” 2023, nr 2.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 144*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Lex.
- Wilbrandt-Gotowicz M., *Transformacja e-doręczeń w postępowaniu administracyjnym – uwagi na tle ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2022, nr 8. <https://doi.org/10.4467/24497800RAP.22.015.16791>

Łukasz Stankiewicz¹

The electronic invoicing reform in France

Abstract

This article discusses the upcoming VAT invoicing reform in France, set to take effect starting 1 September 2026. It details the phased implementation of mandatory e-invoicing and e-reporting systems that aim to encompass all VAT transactions, with specific exemptions. The reform, a response to previous postponements and part of a broader digital transformation of the French tax system, seeks to integrate real-time transaction monitoring to enhance VAT fraud detection and reduce processing costs. The author compares this initiative to earlier measures like the digitalization of accounting and the introduction of a withholding tax mechanism, illustrating a progressive shift towards comprehensive digital fiscal governance. Additionally, the article explores the legal and logistical frameworks supporting these changes, including the implications of European Union directives and the potential impact on businesses of varying sizes.

Keywords: VAT reform, e-invoicing, digital transformation, tax administration, digitalization.

Francuska reforma fakturowania elektronicznego

Streszczenie

W artykule omówiono nadchodzącą reformę fakturowania VAT we Francji, która ma wejść w życie od 1 września 2026 roku. Wyszczególniono w nim stopniowe wdrażanie obowiązkowych systemów e-fakturowania i e-sprawozdawczości, które mają obejmować wszystkie transakcje objęte podatkiem VAT, z określonymi zwolnieniami. Reforma, wielokrotnie odraczana, jest częścią szerszej cyfrowej transformacji francuskiego systemu podatkowego i ma na celu monitorowanie transakcji w czasie rzeczywistym w celu poprawy wykrywania oszustw VAT i zmniejszenia kosztów obrotu. Autor porównuje tę inicjatywę do wcześniejszych inicjatyw, takich jak cyfryzacja rachunkowości i wprowadzenie mechanizmu podatku u źródła, ilustrując stopniowe przejście w kierunku kompleksowego cyfrowego zarządzania podatkowego. Ponadto w artykule

¹ Université Jean Moulin Lyon III (France), ORCID: 0000-0001-8176-6240.

przeanalizowano ramy prawne i logistyczne wspierające te zmiany, w tym implikacje dyrektyw Unii Europejskiej i potencjalny wpływ na przedsiębiorstwa różnej wielkości.

Słowa kluczowe: reforma VAT, e-fakturowanie, transformacja cyfrowa, administracja podatkowa, cyfryzacja.

As of 1 September 2026, the new VAT invoicing framework shall gradually enter into force in France. This is already the third introduction date, since the reform has already been postponed twice.

The reform will consist of both an **“e-invoicing”** and an **“e-reporting”** branch. It must be underscored from the very beginning that taken together the new “e-invoicing” and “e-reporting” scheme will literally cover the full scope of transactions subject to VAT in France, save for some exempt transactions. As a result, the French tax administration shall have a full picture of VAT taxed transactions of any business in almost real time.

Needless to say, this is a major reform and businesses are actively looking forward to preparing for it. This reform is a very important but not first step in the digitalization of the French tax system. It builds on some past measures and trends. Three examples illustrate well this momentum.

Firstly, since 2018, all effectively liable to VAT businesses must **keep their accounts in a digitalized form**. And, since 2014, at the beginning of any tax audit, all businesses who keep their accounts in a digitalized form, i.e. nowadays all VAT liable businesses, must transmit to the administration what is called a “FEC” (*fichier des écritures comptables*), a structured file which contains all book entries. The FEC is the French embodiment of the OECD Standard Audit File for Tax format (SAF-T).

Secondly, an illustration can be drawn from the introduction as of 2019 of a **withholding tax mechanism for personal income tax**. Given the complexity of the computation of the PIT in France, which is levied on the income of the fiscal household – i.e., in substance, the couple and dependent children – and not of its individual members, the withholding scheme takes a very special form since it requires a bi-directional flow of information not only *to* but also *from* the administration. In particular, the administration transmits electronically to all French employers the personalized average withholding rate to be used throughout the year for each single employee. By successfully implementing

this scheme, the tax administration proved, perhaps also to itself, that it was capable of managing big data in direct connexion with the business IT systems.

Thirdly: in conformity with an EU obligation,² e-invoicing is already in operation for “B2G”, i.e. business to government transactions. It entered gradually into force between 2017 and 2020. All suppliers of public administrations must now use a **single** public platform called **CHORUS Pro** in order to issue invoices to administrations. The platform has 1,2 million active users including 4 000 partners. Between 2016 and 2020, more than 145 million invoices were exchanged by this means, totalling 1 000 billion euros.³

At the same time, electronic invoicing progressed **spontaneously** in the B2B context in a decentralized and to some extent uncontrolled way.

Even if it is not mandatory, electronic invoicing has been allowed as of 2013. It can basically take any format (PDF, EDI, XML...). Many businesses, especially large ones have already digitalized, and some have outsourced the issuance and receipt of invoices. Some, especially large businesses, have even made e-invoicing **contractually** binding for their customers and suppliers, inviting them to use “**their**” platform.

Today, it is estimated that 66% of businesses use digital invoicing, in disparate formats.⁴

Such spontaneous and unregulated digitalization of invoicing has become a source of additional cost for businesses, especially smaller ones. This undesired result is troubling since, from the business perspective, the very object of digitalization should consist in cutting costs.

Against this background, the announced objectives of the e-invoicing reform are twofold:

- For the business, the carrot consists in cost killing and simplification, obviously after absorbing the cost of the reform in the first place. In France, it is estimated that the cost of treatment of a paper invoice stands at 10 euros against 1 euro for an e-invoice⁵.
- For the administration, the objective is obviously to combat VAT fraud, both in terms of detection of the missing trader schemes as well as, more structurally, by allowing a future pre-population of VAT returns.

² Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on electronic invoicing in public procurement.

³ *Projet de loi de finances rectificative pour 2022*, NOR : ECOX2218099L/Bleue-1, p. 146.

⁴ *Ibidem*.

⁵ *Ibidem*, p. 147.

The milestones and the time schedule of the reform

The reform was initiated by article 153 of the Finance Act for 2020⁶ which stated the principle of mandatory e-invoicing for domestic B2B transactions and invited the government to submit a report to Parliament on the means to achieve the objective. The report, titled “VAT in Digital Era in France”, was published on November 9, 2020.⁷ Based on the report, the Parliament, in the Finance Act for 2021, authorised the government to issue an ordinance, *ordonnance* in French, to lay down rules providing not only for mandatory e-invoicing but also for a broad scope e-reporting for transactions not covered by e-invoicing. The ordinance was taken on 15 September 2021⁸ and it amended several articles of the Tax Code.

An ordinance is a very original regulatory act.⁹ Its scope must be authorised by the Parliament in a statute. It is taken by the government but can amend statutory rules. It must however be subsequently ratified – as a whole in a single vote – by the Parliament. An article of the Finance Act for 2022 actually provided for the ratification of the ordinance but this article was declared unconstitutional¹⁰ as a “budgetary rider” (*cavalier budgétaire*), i.e. a provision which did not have its place in a Finance Act, which is a special type of statute under the Constitution¹¹ and whose content is restrictively defined¹². In Poland one would say that it violated the prohibition of *obładowania ustawy budżetowej* and, in Germany, the budget *Bepackungsverbot*.

In the light of this judgment, the government had to re-submit the reform to the Parliament. Accordingly, article 26 of the Amending Finance Act for 2022 reproduced verbatim the wording of the unfortunate ordinance.¹³ It had been adopted with clear majority in the National Assembly in August 2022.

⁶ *Loi n° 2019-1479 de finances pour 2020*, 28 Dec. 2019.

⁷ Direction générale des finances publiques, *La TVA à l'ère du digital en France*, ECOE2029984X, Oct. 2020, available at <https://www.vie-publique.fr/files/rapport/pdf/277192.pdf> (accessed: 14.01.2025).

⁸ *Ordonnance n° 2021-1190 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction*. 15 Sept. 2021.

⁹ Constitution of 4 Oct. 1958, art. 38.

¹⁰ *Conseil constitutionnel*, 28 Dec. 2021, 2021-833 DC, §§ 46-56.

¹¹ Constitution of 4 Oct. 1958, art. 47.

¹² *Loi organique n° 2001-692 relative aux lois de finances*, 1 Aug. 2001, art. 34.

¹³ *Loi n° 2022-1157 de finances rectificative pour 2022*, 16 Aug. 2022. Its article 26 amended and/or introduced several provisions in the General Tax Code (Code général des impôts): arts. 289 bis, 290, 290 A, 290 B, 1737, 1788 D, 1788 E.

This is politically significant since, in the meantime, the ruling coalition supporting President Emmanuel Macron had lost its absolute majority in the National Assembly in the June 2022 legislative election. It proves that this reform benefits from a broad support and is not politically controversial. Following the adoption of the statute, two regulatory acts, a decree¹⁴ and a ministerial order,¹⁵ of 7 October 2022 have completed the legal framework of the scheme. In addition, the administration also publishes and updates on-line very detailed technical specifications¹⁶ along with a FAQ section¹⁷.

It must also be stressed that mandatory e-invoicing derogates from article 218 of the 2006 Recast VAT directive¹⁸ which provides that an invoice can take the form of a paper or electronic document and from article 232 of the same directive which requires that the use of an e-invoice be accepted by the client. A derogation is possible but depends on an authorization from the Council acting unanimously upon a proposal from the Commission. This authorization has already been granted to France for a 3-year period 2024-2026 by the Council's implementing decision (EU) 2022/133 of 25 January 2022.¹⁹ It may not have to be renewed if the "VAT in the Digital Age" (ViDA) Directive Proposal of 8 December 2022 is adopted. Under the proposal, Member States will be able to impose e-invoicing for domestic B2B transactions without prior authorisation from the Commission.

However, as a last twist, without any substantial change to the rules, article 91 of Finance Act for 2024,²⁰ adopted in December 2023, modified once again the time schedule of the reform. The technical infrastructure was considered not ready enough and the government might have had in mind the recent troubles with the introduction of a new (non-tax) unified system for registering businesses as of 1 January 2023, which experienced important difficulties – in

¹⁴ *Décret n° 2022-1299 relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction*, 7 Oct. 2022.

¹⁵ *Arrêté relatif à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée et à la transmission des données de transaction*, 7 Oct. 2022.

¹⁶ <https://www.impots.gouv.fr/specifications-externes-b2b> (accessed: 17.04.2024).

¹⁷ <https://www.impots.gouv.fr/facturation-electronique-entre-entreprises-et-transmission-de-donnees-de-facturation> (accessed: 17.04.2024).

¹⁸ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

¹⁹ Council Implementing Decision (EU) 2022/133 of 25 January 2022 authorising France to introduce a special measure derogating from Articles 218 and 232 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.

²⁰ *Loi n° 2023-1322 de finances pour 2024*, 29 Dec. 2023.

plain English, bugs – during several months (*registre national unique des entreprises*)²¹.

If this new – and third – schedule is maintained, businesses will be subject to both e-invoicing and e-reporting obligations on their **output VAT** transactions according to the following calendar.

- As of 1 September 2026, for “large” companies
- As of 1 September 2027, for all businesses, including SME’s.

For the purposes of the reform, a large company is defined as having at least 5000 employees **and** either a turnover of at least 1,5 billion euros or a balance sheet total of 2 billion euros.

It remains that a further delay cannot be excluded and the said article 91 embeds some flexibility since it authorizes that a decree, i.e. the government acting alone, may set a later date, but not later than 1st December 2026 and 2027, namely no more than 11 months with respect to each of the two limbs of the new schedule.

Thus, the Finance Act for 2024 delayed the schedule by at least 22 months. Pursuant to the ordinance of 15 September 2021 and the Amending Finance Act for 2022²², the system should have been initiated:

- As of July 1, 2024, for “large” companies
- As of January 1, 2025, for intermediate companies
- As of January 1, 2026 for all businesses, including SME’s

The staggered entry into application is not considered as problematic in France since all businesses must be ready from the very start, as of 1 September 2026 (was July 1, 2024) to **receive** as purchasers e-invoices issued by “large” companies. Thus, as a simple illustration, a small business, such as local bakery, must be able to receive an electricity bill issued as an e-invoice by the electricity provider EDF as of 1 September 2026.

The two schemes under consideration will be now summarily exposed with particular focus on e-invoicing.²³

²¹ A report of the national audit office (*Cour des comptes*) points at the difficulties due to insufficient preparation of that system. It is available at https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2023-12/20231220-Le-guichet-unique-electronique-des-formalites-des-entreprises-un-projet-a-securiser_0.pdf (accessed: 17.04.2024).

²² The initial objective of article 153 of the Finance Act for 2020 was to implement the scheme between 2023 and 2025.

²³ For a more detailed technical analysis, the reader may refer to (in French): J.-M. Moreno *et al.*, *E-invoicing et e-reporting: précisions après l’ordonnance et les premières spécifications externes*,

The e-invoicing

Mandatory e-invoicing should only concern **B2B domestic transactions**, defined as taxable transactions where **both** parties, the supplier and the client, are **taxable persons, established** in France, and provided that they are subject to the invoicing rules applicable in France.

Exempt transactions, such as banking, insurance or education services are excluded. Are also excluded transactions covered by the *secret défense*, the national defence secrecy. However, the exclusion from e-invoicing only concern transactions exempt by nature. In contrast, SMEs exempt on account of low turnover remain subject to e-invoicing obligations.

In all cases covered by e-invoicing, taxable persons will have to issue, transmit and receive their invoices electronically via a portal. It will no longer be possible to send an invoice directly to the client. The invoice will always need to pass through a platform.

The mandatory e-invoicing should, as a rule, operate as a Y-type system. Figure 1 illustrates its basic features.

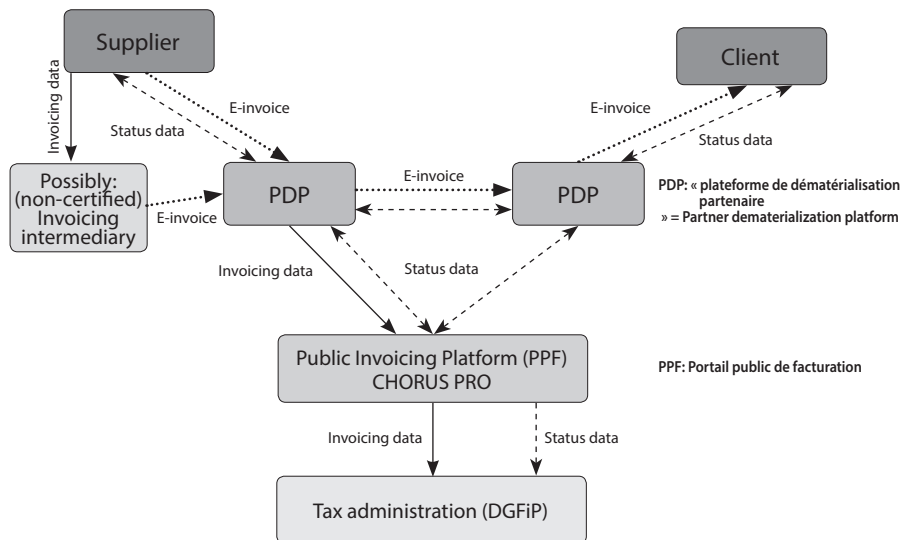


Figure 1. E-invoicing: the future French Y-system

„Feuillet Rapide Fiscal Social” 2021, No. 43, pp. 5–11; C. Frackowiak, *Généralisation de la facturation électronique: premier jalon à ne pas manquer*, „Revue de droit fiscal” 2021, No. 41, étude 386; C. Frackowiak, *Facturation électronique : patience et longueur de temps...*, *Revue de droit fiscal* 2022, n°41, étude 359.

It must however be underscored that the scheme can also function as a V-like system, as will be shown further.

The system will work as a Y system if both the supplier and the client opt to use the services of a “partner dematerialization platform” (PDP), which they can freely chose.

In PDP, “partner” means partner of the administration. A PDP will have to be certified by the administration. On 15 April 2024, there were already 58 candidates for certification.²⁴

The **supplier’s PDP** will transmit the e-invoice in a structured format to the **PDP of the client**. It will also **extract** mandatory invoicing data and **transmit** it to the public invoicing portal: *Portail public de facturation (PPF)*.

As far as the format is concerned, it is proposed that the invoice be issued in XML UBL, XML CII or Factur-X formats. All these formats conform with the EN16931 norm.

Ideally, the business IT system will send the invoice directly in the required format to its PDP. However, taxpayers can still use their own invoice formats, and the standardization of data will occur at the level of PDP, at least during some initial period. It will just cost them more since this will be an additional service provided by the PDP. It is also possible to use services of a non-certified, invoicing service provider who will connect with the certified PDP. Coherence controls will be performed by the supplier’s PDP before it transmits the invoice.

The **public invoicing portal** will receive the mandatory invoicing data from the PDP and transmit it to the tax administration. It is critical to understand that the burden of extracting the relevant data falls on the PDP.

The public invoicing portal (PPF) is already in place. The pre-existing B2G Chorus Pro portal will play the role of the public portal. It will be adapted to the new B2B e-invoicing system, meaning that it will need to handle 4 million enterprises generating 2 billion invoices each year.²⁵ It is also important to underscore that, in all cases, only the public portal connects with the tax administration.

The PPF, the public portal, will also keep and update a **directory** regrouping data on all taxable persons in France. The role of the directory is central to the system. In substance, it regroups data permitting to address the invoice to the client correctly.

²⁴ The list of candidates for PDP status is published by the tax administration on its website: <https://www.impots.gouv.fr/qui-sont-les-operateurs-candidats-pour-devenir-plateforme-de-dematerialisation-partenaire-pdp> (accessed: 17.04.2024).

²⁵ C. Frackowiak, op. cit., §13.

Any business will be able to enter up to 3 levels of “routing” data:

- At the very least, the client’s SIREN number identifying the legal person;
- The client’s SIRET number, identifying a specific establishment if there is more than one;
- A service code, permitting to identify a specific service.

The directory will also identify the chosen PDP if the taxpayer has one.

If a business does not have a PDP, the public portal will take up this role providing some basic and gratuitous services. This is important for small businesses. It means that the system can also function like a V system, if neither taxpayer has a PDP, or a hybrid system if only one of them has a PDP.

Figure 2 depicts the situation where neither taxpayer uses services of a PDP.

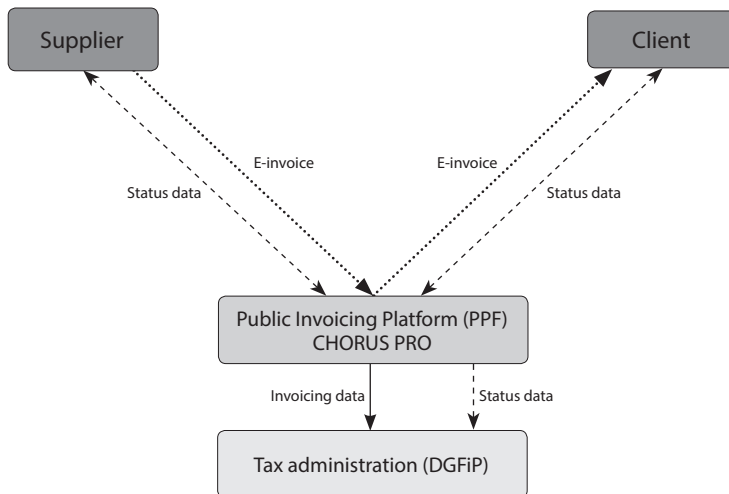


Figure 2. E-invoicing if no taxpayer has a PDP

A supplier without a PDP will have to communicate with the public portal in one of the exchange modes: EDI, API or simply through the website. It will be possible to enter invoice data directly on the public portal website and thus generate a structured invoice.

Until the end of 2027, the supplier should be allowed to upload a **natively digital PDF**. The portal will extract data from it, but the taxpayer will have to validate and complete it if necessary. In no case however will the public platform accept a pdf image scan of a paper invoice.

On the client side, a client without a PDP will be invited to consult an incoming invoice on the public portal. The public portal should also provide

a gratuitous invoice storage service even if this remains controversial under competition rules.

In all cases, the system will permit to track the **life cycle of an invoice**. In particular, the client will have to accept or reject the incoming invoice *via* the platform. However, whether in a Y or V configuration, **only some** of the invoice status data will be transmitted to the tax administration. Is concerned the information that (1) an invoice has been **deposited** on the platform by the supplier, (2) that it has been **rejected** by the client and (3) that the payment has been **received** by the supplier, which closes the file.

The e-reporting

In addition to e-invoicing broad e-reporting obligations will fall on taxable persons established in France.

In substance, they will have to report **all cross-border transactions**, both B2B and B2C, both supplies and acquisitions of goods or services, except for importations of goods already subject to customs reporting obligations.

They will also have to report **all B2C transactions taxable in France**.

Suppliers established outside France may also be concerned by the e-reporting obligation if they carry out transactions deemed to be located in France for VAT purposes. Examples comprise taxable persons not established in France who carry out certain supplies of services in France or supplies of goods from France to another taxable person not established in France, where the customer is a company that does not have a VAT identification number in France. In particular, in respect of sales to private individuals (B2C), the e-reporting obligation applies to the non-established supplier unless he declares his transactions through a European One-Stop Shop (EU or non-EU OSS).

The e-reporting obligations will be satisfied according to the same pattern that applies to e-invoicing obligations, namely through the agency of a PDP, if a taxpayer has one, and through the public platform which will transfer the data to the tax administration.

The frequency of the data transfers is set at **three-times per month** for taxpayers filing monthly returns. This is meant to reconcile the necessity of a contemporaneous transfer with the burden of compliance put on the businesses.

A special e-reporting obligation will also concern payment data in cases when the payment triggers the chargeability of VAT.

Ultimately, such a broad scope of e-reporting on the top of e-invoicing aims **at pre-populating VAT returns**, which is the final objective of the reform.

In the end, the postponement of the implementation of the new scheme leaves some time to introduce eventual modifications should the ViDA proposal be adopted. The 2022 ViDA proposal provides, among other measures, for the introduction of e-invoicing and e-reporting by 1 January 2028 on intra-EU B2B supplies (the “digital reporting requirement” or DRR), where the current French provisions require e-reporting only.

References

- Frackowiak C., *Facturation électronique: patience et longueur de temps...*, „Revue de droit fiscal” 2022, No. 41, étude 359.
- Frackowiak C., *Généralisation de la facturation électronique: premier jalon à ne pas manquer*, „Revue de droit fiscal” 2021, No. 41, étude 386.
- Moreno J.-M. *et al.*, *E-invoicing et e-reporting: précisions après l’ordonnance et les premières spécifications externes*, „Feuillet Rapide Fiscal Social” 2021, No. 43, pp. 5–11.

Roman Wiatrowski¹

Platformy cyfrowe jako narzędzie zwiększające skuteczność poboru VAT

Streszczenie

Autor prezentuje szczególną rolę platform cyfrowych w obliczaniu i poborze VAT. W opracowaniu uzasadniono, dlaczego rola platform cyfrowych w zastępowaniu organów podatkowych ciągle wzrasta pomimo braku wyraźnych podstaw prawnych. Autor odnosi się także do trudności związanych z ustaleniem charakteru, w jakim działają platformy cyfrowe w warunkach gospodarki współdzielenia. Wskazuje również zakres prawdopodobnych przyszłych sporów sądowych dotyczących podatkowych obowiązków platform cyfrowych.

Słowa kluczowe: platformy cyfrowe, VAT, gospodarka współdzielenia, spory sądowe.

Digital platforms as a tool to increase the efficiency of VAT collection

Abstract

The article presents the specific role of digital platforms in the calculation and collection of VAT. The article justifies why the role of digital platforms in replacing tax authorities continues to grow despite the lack of a clear legal basis. The article also addresses the difficulties of establishing the nature in which digital platforms operate in the sharing economy. The article also indicates the extent of likely future litigation regarding the tax obligations of digital platforms.

Keywords: digital platforms, VAT, sharing economy, litigation.

Wprowadzenie

Gwałtownie rosnąca cyfryzacja światowego handlu sprawia, że szybko zwiększa się znaczenie światowego handlu elektronicznego e-commerce. Przeniesienie transakcji do internetu wymaga wprowadzenia odpowiednich regulacji

¹ Naczelny Sąd Administracyjny, ORCID: 0000-0003-0051-6712.

podatkowych, które z jednej strony zapobiegałyby oszustwom i nadużyciom podatkowym, z drugiej zaś ułatwiałyby handel elektroniczny, likwidując przeszkody podatkowe. Oczywiście wydaje się, że w pierwszej kolejności zmiany te powinny dotyczyć podatków pośrednich, w przypadku których VAT pełni szczególną funkcję w obrotach krajowych i międzynarodowych w wielu krajach na świecie, a w szczególności na terenie Unii Europejskiej. Szybka ewaluacja form działania rynków cyfrowych oraz dynamiczny wzrost ich znaczenia wymagają próby dostosowania do tych zmian również rzeczywistości podatkowej. Złożoność globalnej gospodarki cyfrowej bez wątpienia wymaga międzynarodowej współpracy.

Platformy cyfrowe zastępują podatników

Szczególną rolę w ciągłym wzroście handlu elektronicznego odgrywają platformy cyfrowe. Warto wspomnieć, że w odpowiedzi na inicjatywę legislacyjną KE został przyjęty pakiet zmian unijnych przepisów VAT w zakresie e-handlu (pakiet VAT e-commerce²), który reguluje m.in. nowe obowiązki podatkowe platform cyfrowych. Należy zwrócić uwagę na art. 14 a dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dalej powoływana jako dyrektywa 2006/112), który przewiduje odpowiedzialność platform cyfrowych od niektórych dostaw. Nowy art. 14a dyrektywy 2006/112 przewiduje wprost odpowiedzialność platform elektronicznych za pobór VAT od niektórych dostaw. Wprowadza on fikcję prawną dla celów VAT poprzez uznanie, że podatnik prowadzący platformę elektroniczną otrzymał dostawę towarów i dokonał samodzielnie transakcji. Zgodnie bowiem z art. 5 d rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) rozpo-

² Akty prawa unijnego składające się na wspomniany pakiet:

1) dyrektywa Rady (UE) 2017/2455 z 5.12.2017 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE i dyrektywę 2009/132/WE w odniesieniu do niektórych obowiązków wynikających z podatku od wartości dodanej w przypadku świadczenia usług i sprzedaży towarów na odległość (Dz.Urz. UE L 348, s. 7 ze zm.) – w szczególności art. 2 i 3;

2) dyrektywa Rady (UE) 2019/1995 z 21.11.2019 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących sprzedaży towarów na odległość oraz niektórych krajowych dostaw towarów (Dz.Urz. UE L 310, s. 1 ze zm.);

3) rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 2019/2026 z 21.11.2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług ułatwianych poprzez użycie interfejsów elektronicznych oraz w odniesieniu do procedur szczególnych dla podatników, którzy świadczą usługi na rzecz osób niebędących podatnikami, prowadzą sprzedaż towarów na odległość i dokonują niektórych krajowych dostaw towarów (Dz.Urz. UE L 313, s. 14 ze zm.).

³ Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm.

rzządzenie nr 282/2011 podatnik, w przypadku którego uznaje się, że otrzymał i dokonał dostawy towarów zgodnie z art. 14a dyrektywy 2006/112/WE, o ile nie posiada odmiennych informacji, uznaje: osobę sprzedającą towary poprzez interfejs elektroniczny za podatnika, a osobę nabywającą te towary za osobę niebędącą podatnikiem. Zgodnie z art. 5b rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁴ (dalej rozporządzenie: nr 282/2011) możliwość odstąpienia od tej fikcji prawnej istnieje wówczas, gdy tożsamość pierwotnego dostawcy zostanie wyraźnie ustalona, a platforma cyfrowa nie określa ogólnych warunków świadczenia usług, nie zezwala na dostawę usług cyfrowych i nie zezwala na pobieranie opłat od klienta.

W Unii Europejskiej przyjęto zatem domniemanie, że platformy kupują usługi od pierwotnego dostawcy i odsprzedają je ostatecznemu konsumentowi.

W innych jurysdykcjach podatkowych przyjęto odmienne rozwiązania. Za zbliżone do rozwiązania europejskiego można uznać rozwiązanie australijskie, gdzie nie wprowadzono domniemania, że platforma dokonuje transakcji kupna sprzedaży, ale bezpośrednio przeniesiono odpowiedzialność za GST na platformy⁵. Różnica polega również na tym, że platformy cyfrowe w UE podlegają podatkowi VAT niezależnie od tego, gdzie znajduje się zewnętrzny dostawca, podczas gdy przepisy australijskie mają zastosowanie wyłącznie do transakcji przychodzących od podmiotów zagranicznych⁶. Na świecie można również znaleźć rozwiązania, gdzie zapewnienie poboru podatku nie obarcza platform cyfrowych, ale podmioty pośredniczące w usługach finansowych banki. Kraje, które wdrożyły systemy zapewniające pobór podatków z platform cyfrowych bez bezpośredniego obciążania samych platform wykorzystują pośredników finansowych, takich jak banki i podmioty przetwarzające płatności. W krajach Ameryki Łacińskiej i Południowej administracje podatkowe wybrały dwie możliwości pobrania podatku VAT i innych podatków od sprzedaży dokonywanej przez platformy: pierwsza polega na nałożeniu na podmioty obsługujące karty kredytowe i debetowe, z których korzysta nabywca tych usług. Taki system, stosowany w Argentynie i Ekwadorze oraz częściowo w Kolumbii, obarczony jest istotnym ryzykiem. Operatorzy kart kredytowych i debetowych, bez odpowiedniej weryfikacji transakcji, mogą zidentyfikować te transakcje jako

⁴ Wersja przekształcona – Dz. U. UE. L. z 2011 r. Nr 77, str. 1 z późn. zm.

⁵ <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=COG%2FCLR20182%2FNAT%2FATO%2F00001&PiT=99991231235958&document=document> (dostęp: 10.07.2024).

⁶ <https://www.ato.gov.au/law/view/document> (dostęp: 14.01.2025).

płatności za usługi cyfrowe, które w rzeczywistości takimi usługami nie są. Druga możliwość to zobowiązanie zagranicznych dostawców do zarejestrowania się w kraju, pobierania podatku i składania deklaracji VAT oraz zobowiązanie ich, aby spełniali pewne obowiązki sprawozdawcze⁷.

Należy uznać, że system, w którym obowiązki w zakresie rozliczenia VAT spoczywają na platformach cyfrowych jest doskonalszy od regulacji, które takimi obowiązkami obarczają instytucje finansowe. W szczególności platforma będzie miała większe możliwości zweryfikowania charakteru transakcji.

Akceptacja orzecznicza dla szczególnej roli platform cyfrowych w poborze VAT

Możliwość obciążenia platform dodatkowymi obowiązkami podatkowymi znalazła akceptację w orzecznictwie. W szczególności Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, orzekając na korzyść brytyjskich organów podatkowych stwierdził, że domniemanie odpowiedzialności platform za podatek VAT w UE oparte na art. 9a rozporządzenia nr 282/2011 należy uznać za ważne dla wszystkich podatników uczestniczących w świadczeniu usług cyfrowych. TSUE orzekł, że Rada nie przekroczyła granic swoich uprawnień wykonawczych, precyzując, że za dostawcę świadczonych usług uważa się operatora platformy⁸. W stanie faktycznym tej sprawy Spółka Fenix podnosiła, że skutkiem art. 9a rozporządzenia nr 282/2011 jest zmiana lub uzupełnienie art. 28 dyrektywy 2006/112 poprzez dodanie do niego nowych przepisów. W jej ocenie art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 w istocie wykracza poza zakres art. 28 dyrektywy 2006/112, przewidując, że przyjmuje się, iż przyjmujący zlecenie, który bierze udział w świadczeniu usług drogą elektroniczną, otrzymał i wyświadczył rzeczne usługi, nawet jeżeli tożsamość dostawcy, który jest dającym zlecenie, jest znana. Zdaniem spółki Fenix przepis ten pozbawia strony możliwości korzystania ze swobody umów i nie uwzględnia realiów handlowych i gospodarczych. Spółka ta twierdziła, że przepis ten w sposób zasadniczy modyfikuje odpowiedzialność przyjmującego zlecenie w zakresie VAT, przenosząc obciążenie podatkowe na platformy prowadzone w internecie, ponieważ odstąpienie od fikcji prawnej ustanowionej w art. 9a ust. 1 akapit trzeci rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 jest w praktyce niemożliwe. W kon-

⁷ <https://www.cpapracticeadvisor.com/2021/10/13/latin-american-countries-lead-world-in-taxing-digital-services/45801/> (dostęp: 10.07.2024).

⁸ Wyrok TSUE 28.02.2023 r., w sprawie C-695/20, Fenix, ECLI:EU:C:2022:685.

sekwencji zdaniem spółki Fenix art. 9a wykracza poza granice uprawnień wykonawczych powierzonych Radzie na mocy art. 397 dyrektywy 2006/112.

Trybunał uznał jednak, że art. 28 dyrektywy 2006/112 jest sformułowany w sposób ogólny i nie zawiera ograniczeń dotyczących zakresu jego stosowania, a zatem obejmuje wszystkie kategorie usług, tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie, zgodnie z którą przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, najpierw otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim następnie sam wyświadczył owe usługi na rzecz klienta. Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 stanowi zatem, że podatnik, który w ramach świadczenia usług działa w charakterze pośrednika we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, jest usługodawcą⁹. Dalej Trybunał zauważył, że art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 wskazuje do celów stosowania art. 28 dyrektywy 2006/112 i w odniesieniu do świadczenia usług drogą elektroniczną za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, interfejsu lub portalu, np. sklepu z aplikacjami, w jakich okolicznościach należy uznać, że podatnik uczestniczący w świadczeniu tych usług działa w imieniu własnym, lecz na rzecz dostawcy. Dlatego TSUE uznał, że Rada, przyjmując art. 9a ust. 1 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011 w celu zapewnienia jednolitego stosowania w Unii art. 28 dyrektywy 2006/112 w odniesieniu do usług, o których mowa w tym pierwszym przepisie, nie przekroczyła kompetencji powierzonych jej przez art. 397 tej dyrektywy na podstawie art. 291 ust. 2 TFUE¹⁰.

Również w Stanach Zjednoczonych uznano, że istnieje możliwość opodatkowania podatkiem od sprzedaży podmiotu spoza jednego ze stanów. W stanie Dakota Południowa sprzedający mają obowiązek pobrać i odprowadzić podatek; jeżeli tak nie jest, konsumenci w stanie są zobowiązani do zapłaty podatku od użytkowania według tej samej stawki. Zgodnie z wcześniejszymi orzeczeniami Sądu Najwyższego poszczególne stany nie mogły wymagać od firm, które nie były fizycznie obecne w tym stanie, pobierania podatku od sprzedaży. Wskaźniki przestrzegania przepisów przez konsumentów były jednak niskie i Dakota Południowa traciła 48–58 mln dolarów rocznie. W tej sytuacji Dakota Południowa przyjęła ustawę wymagającą od sprzedawców spoza stanu pobierania i wpłacania podatku od sprzedaży, obejmującą jedynie sprzedawców, którzy rocznie dostarczają do stanu towary lub usługi o wartości ponad 100 000 dolarów lub angażują się w co najmniej 200 oddzielnych transakcji

⁹ Wyrok TSUE w sprawie C-695/20, pkt 54-55.

¹⁰ Wyrok TSUE w sprawie C-695/20, pkt 90.

związanych z dostawą towarów lub usług w stan. Sądy stanowe uznały ustawę za niezgodną z konstytucją. Sąd Najwyższy odstąpił od prezentowanej w dotychczasowym orzecznictwie – w sprawach Quill (1992) i National Bellas Hess (1967) – zasady fizycznej obecności. Zasada ta dawała sprzedawcom spoza stanu przewagę i z każdym rokiem coraz bardziej oddalała się od rzeczywistości gospodarczej i powodowała znaczne straty w dochodach dla stanów¹¹.

Wykorzystanie dla celów podatkowych szczególnej roli platform cyfrowych w zakresie gospodarki współdzielenia

Można założyć, że nadanie szczególnej roli platformie cyfrowej jest metodą stworzenia instytucji nowego płatnika, którego rolą jest nie tylko pobranie podatku, ale również zapobieganie oszustwom podatkowym. Platforma cyfrowa, która ma kontakt z konsumentem końcowym, jest zobowiązana do pobrania VAT w państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba konsumenta. Można domniemywać, że bardzo szybki rozwój gospodarki cyfrowej i związanej z tym zwiększającej się w globalnej gospodarce roli platform cyfrowych, będzie przyczyniał się do powierzenia operatorom platform cyfrowych wielu innych obowiązków w zakresie poboru VAT, ale również innych podatków, a także w zakresie sprawozdawczości i gromadzenia informacji dla potrzeb zwiększenia skuteczności podatkowej. Wiąże się to z tym, że platformy cyfrowe, jako pośrednicy pomiędzy usługodawcami a użytkownikami, gromadzą wiele istotnych z punktu widzenia organów podatkowych informacji. Dlatego w lipcu 2020 OECD przyjęła Modelowe zasady raportowania operatorów platform w odniesieniu do sprzedawców w gospodarce współdzielenia¹². UE wdrożyła swój własny zestaw zasad sprawozdawczości w marcu 2021 r. na mocy dyrektywy Rady (UE) 2021/514 z 22.03.2021 r. (DAC7)¹³. Nakładają one na operatorów platform m.in. obowiązek przekazywania informacji o dochodach osiągniętych przez sprzedawców za pośrednictwem platform ze skutkiem od 2023 roku.

¹¹ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/585/17-494/> (dostęp: 10.07.2024).

¹² OECD, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, 2020 – https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2020/07/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy_379520db/d7973047-en.pdf (dostęp: 14.01.2025).

¹³ Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. U. UE. L. z 2021 r. Nr 104, str. 1).

Wskazane zmiany legislacyjne oraz skuteczność platform cyfrowych w pborze podatków pozwalają uznać, że rola platform cyfrowych w zastępowaniu organów podatkowych w pborze oraz kontroli realizacji obowiązków podatkowych będzie rosła. Będzie to skutkowało wyznaczeniem dla platform cyfrowych szerszego, niż wynikający z obecnych regulacji, zakresu obowiązków. W szczególności może to być związane opodatkowaniem gospodarki platform cyfrowych w zakresie współdzielenia. Charakterystyczną cechą takiej transakcji jest to, że platforma świadczy wyłącznie usługę pośrednictwa. Co do zasady w świetle prawa cywilnego oraz podatkowego operatorzy platform cyfrowych nie są ani sprzedawcami, ani nabywcami towarów i usług sprzedawanych na takiej platformie¹⁴. Platformy cyfrowe aktywne w gospodarce współdzielenia może czekać w przyszłości wiele wyzwań związanych ze wzrostem oczekiwań związanych z wypełnianiem przez nie obowiązków podatkowych.

Przepisy dotyczące gospodarki platform współdzielenia w ramach pakietu reform VAT w erze cyfrowej, tzw. pakiet „VAT in the Digital Age” (ViDA), zostały opublikowane przez Komisję Europejską 8 grudnia 2022 r. Proponowane przepisy¹⁵ przewidują wprowadzenie nowego artykułu 28a do dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tym przepisem „Niezależnie od artykułu 28, podatnik, który ułatwia, za pośrednictwem interfejsu elektronicznego, takiego jak platforma, portal lub podobne środki, dostawę krótkoterminowego wynajmu zakwaterowania, o którym mowa w artykule 135(3), lub przewóz osób, jest uznawany za tego, który sam otrzymał i dostarczył te usługi...”.

Po wejściu ViDA w życie model „podmiotów uznawanych za dostawcę” ma znajdować zastosowanie również do realizowanych za pomocą platform cyfrowych:

- usług krótkoterminowego zakwaterowania oraz usług transportu pasażerskiego – w przypadkach, gdy usługodawcą jest podmiot niemający obowiązku rozliczania VAT od tych transakcji (tj. m. in. osoba prywatna lub małe przedsiębiorstwo objęte zwolnieniem podmiotowym z VAT);
- wszystkich dostaw towarów na terytorium UE ułatwianych przez platformę cyfrową, niezależnie od miejsca siedziby właściwego dostawcy i statusu nabywcy – z wyłączeniem platform cyfrowych działających tylko w jednym państwie członkowskim UE i ułatwiających dostawy tylko na terytorium tego państwa UE;

¹⁴ R. Chase, *Diving In: Platform Transactions and the OECD Digital Economy Effort*, „Tax Executive”, 118.05.2020.

¹⁵ Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących podatku VAT w erze cyfrowej, COM/2022/701 final z 8 grudnia 2022 r.

- przemieszczeń własnych towarów między krajami UE na potrzeby działalności prowadzonej za pośrednictwem platformy.

W powyższych przypadkach platforma będzie naliczać i rozliczać VAT. Objęcie usług krótkoterminowego zakwaterowania oraz usług transportu pasażerskiego modelem podmiotów uznawanych za dostawcę pozwoli przede wszystkim na zapewnienie równych warunków działania między osobami prywatnymi i małymi przedsiębiorstwami objętymi zwolnieniem z VAT, oferującymi ww. usługi za pośrednictwem platform, a innymi tradycyjnymi sprzedawcami będącymi czynnymi podatnikami VAT (np. hotelami czy firmami taksówkarskimi). W przypadkach gdy właściwy usługodawca nie ma obowiązku naliczania VAT, to platforma będzie naliczać i rozliczać VAT od właściwej sprzedaży.

Okoliczność, że ViDA wejdzie w życie dopiero w przyszłości, a także jej ograniczony zakres, niosą ze sobą pytanie, czy organy podatkowe mając na względzie skuteczność opodatkowania platform, nie pokuszą się o poszukiwanie możliwości nałożenia na platformy obowiązków szerszych, niż wynikają one wprost z przepisów dyrektywy. Już teraz można postawić pytanie, dlaczego obowiązki podatkowe platform będą związane jedynie z przewozem osób, a nie będą miały zastosowania do przewozu towarów. ViDA nie dotyczy wielu innych usług, np. w zakresie reklamy, obsługi gospodarstw domowych. Można się zastanawiać, jaką usługę świadczy platforma, która pośredniczy w transakcji, jeżeli nie będzie ona objęta zarówno art. 28, jak i w przyszłości art. 28 a dyrektywy 2006/112.

Asumpt do rozszerzenia obowiązków platform może wynikać z orzecznictwa TSUE. Definiowanie pozycji platformy cyfrowej w zakresie gospodarki współdzielenia ma miejsce nie tylko na gruncie podatku VAT. Należy wskazać istotne orzeczenia TSUE, które nie dotyczą wprawdzie podatku VAT, ale które pozwalają uzmysłwić, jak trudnym zagadnieniem pozostaje kwestia stwierdzenia, jaką rolę w określonym przypadku przyjmuje platforma cyfrowa, a w szczególności, czy to ona jest usługodawcą (dostawcą), czy też jej działalność związana jest jedynie z usługą elektroniczną społeczeństwa cyfrowego. Te sprawy to wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r. w sprawie C -434/15¹⁶ i z 19 grudnia 2019 r., w sprawie C-390/18¹⁷. Pierwsza ze spraw dotyczy firmy Uber, która za pośrednictwem aplikacji telefonicznej umożliwia nawiązanie kontaktów

¹⁶ Wyrok TSUE z 20 grudnia 2017 r. w sprawie C -434/15, Asociación Profesional Elite Taxi/ Uber Systems Spain SL, ECLI:EU:C:2017:981.

¹⁷ Wyrok TSUE z 19 grudnia 2019 r., C-390/18- Airbnb Ireland, ECLI:EU:C:2019:1112.

między właścicielami pojazdów niebędącymi zawodowymi kierowcami, a osobami chcącymi przemieścić się w określone miejsce. W sprawie badanej przez sąd krajowy istotne było to, czy Uber naruszył przepisy dotyczące konkurencji działając bez wymaganych pozwoleń administracyjnych. Dla odpowiedzi na to pytanie kluczowe było jednak zbadanie, czy usługi świadczone przez Ubera należy kwalifikować jako usługi przewozowe, czy też usługi społeczeństwa informacyjnego¹⁸ czy też połączenie obu tych rodzajów usług. Rozpoznając tę sprawę, TSUE uznał, że Uber świadczy usługę transportową. W ocenie TSUE usługa pośrednictwa świadczona przez Ubera stanowi integralną część złożonej usługi, której głównym elementem jest usługa przewozowa, wobec czego należy zakwalifikować ją nie jako „usługę społeczeństwa informacyjnego”, ale jako „usługę w dziedzinie transportu”. Takie stanowisko TSUE uzasadnił tym, że działanie aplikacji nie ogranicza się jedynie do pośredniczenia w nawiązywaniu kontaktów, gdyż jest ona niezbędna dla wykonania usługi transportowej zarówno dla kierowców jak i pasażerów chcących przebyć określoną trasę¹⁹. Trybunał wziął pod uwagę m.in. to, że usługa pośrednictwa świadczona przez przedsiębiorstwo Uber polega na selekcjonowaniu właścicieli pojazdów niebędących zawodowymi kierowcami, którym przedsiębiorstwo to dostarcza aplikację, bez której, po pierwsze, kierowcy ci nie świadczyliby usług przewozowych, a po drugie, osoby chcące przebyć trasę miejską nie miałyby dostępu do usług owych kierowców. Ponadto w ocenie TSUE Uber wywiera decydujący wpływ na warunki, na jakich kierowcy ci świadczą usługi. Czyni to za pomocą aplikacji o tej samej nazwie, przy użyciu której określa: przynajmniej maksymalną cenę danego przewozu, pobiera tę cenę od klienta, a następnie przekazuje jej część właścicielowi pojazdu niebędącemu zawodowym kierowcą, co skutkuje tym, że Uber sprawuje kontrolę w odniesieniu do jakości pojazdów i ich kierowców, a także do zachowania tych ostatnich, przy czym kontrola taka może w stosownym wypadku skutkować wykluczeniem danego kierowcy ze świadczenia usług przewozowych²⁰.

Inaczej zakończyła się druga ze spraw C-390/18 – Airbnb Ireland, w której TSUE uznał, że usługę pośrednictwa polegającą na odpłatnym nawiązaniu za pośrednictwem platformy elektronicznej kontaktu pomiędzy potencjalnymi

¹⁸ Chodzi tu o usługi społeczeństwa informacyjnego w rozumieniu dyrektywy 2000/31/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie niektórych aspektów prawnych usług społeczeństwa informacyjnego, w szczególności handlu elektronicznego w ramach rynku wewnętrznego (dyrektywa o handlu elektronicznym) (Dz. U. UE. L. z 2000 r. Nr 178, str. 1 z późn. zm.).

¹⁹ Wyrok sprawie C -434/15, pkt 37.

²⁰ Wyrok TSUE w sprawie C -434/15, pkt 39.

najemcami a wynajmującymi oferującymi usługę krótkoterminowego zakwaterowania, której towarzyszy świadczenie szeregu usług dodatkowych, należy uznać za usługę społeczeństwa informacyjnego, a nie pośrednictwo w obrocie nieruchomościami. W wyroku tym TSUE wyróżnił następujące świadczenia, które charakteryzują działalność Airbnb Ireland:

- oprócz działalności polegającej na umożliwieniu nawiązania kontaktu pomiędzy wynajmującymi i najemcami za pośrednictwem platformy elektronicznej o tej samej nazwie, Airbnb Ireland oferuje wynajmującym udostępnienie formularza określającego treść ich oferty, opcjonalną usługę fotograficzną nieruchomości przeznaczonej na wynajem i system, w którym wynajmujący i najemca mogą wystawić sobie nawzajem oceny, dostępny dla przyszłych wynajmujących i najemców.
- zobowiązanie się przez Airbnb Payments UK, spółkę należącą do grupy Airbnb, do pobierania kwoty czynszu od najemców, a następnie przekazywanie jej wynajmującym,
- oferowanie najemcom gwarancji odszkodowania oraz, jako opcji, ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej²¹.

W ocenie TSUE powyższe świadczenia, nawet rozpatrywane łącznie (opcjonalne lub nie) nie pozwalają podważyć możliwości oddzielenia świadczonej przez tę spółkę usługi pośrednictwa i, w związku z tym, jej kwalifikacji jako „usługi społeczeństwa informacyjnego”, ponieważ zanegowanie tej możliwości spowodowałoby istotną zmianę charakterystycznych cech tej usługi. TSUE uznał, że paradoksalne byłoby również, gdyby tego rodzaju dodatkowe usługi, stanowiące wartość dodaną i świadczone przez platformę elektroniczną na rzecz jej klientów, w szczególności w celu odróżnienia się od konkurentów, mogły, przy braku dodatkowych elementów, prowadzić do zmiany charakteru, a w konsekwencji zmiany kwalifikacji prawnej działalności tych ostatnich²².

Z powyższego wynika, że podmioty organizujące transakcje w gospodarce współdzielenia, jak platformy elektroniczne, w zależności od konkretnych czynności mogą zostać uznane za świadczące jedynie „usługi społeczeństwa informacyjnego”, innym zaś razem za podmioty świadczące usługę podstawową. Rodzi to wspomniane już ryzyko, że pomimo braku wyraźnej podstawy prawnej organy podatkowe będą dążyły do uczynienia z platform cyfrowych płatników podatku VAT, niezależnie od tego, czy platforma będzie pośredniczyła w świadczeniu usług lub dostaw wyraźnie wskazanych przez dyrektywę,

²¹ Wyrok w sprawie C-390/18, pkt 59-63.

²² Wyrok w sprawie C-390/18, pkt 64.

jak tych, z którymi związane są szczególne obowiązki podatkowe. Już w tej chwili można wskazać, że skutki wyroku w sprawie C-434/15 mają bezpośrednio odzwierciedlenie w praktyce organów podatkowych. Jako przykład można wskazać sprawę ugody pomiędzy Booking.com a włoskimi organami podatkowymi. Witryna internetowa Booking.com zgodziła się zapłacić około 94 mln euro (100,25 mln dolarów) w celu rozstrzygnięcia sporu podatkowego we Włoszech²³. Śledztwo dotyczyło podatku VAT pobieranego we Włoszech od płatności między osobami prywatnymi za nieruchomości na wynajem reklamowane przez internetowego agenta podróży należącego do amerykańskiej grupy Booking Holdings inc. z siedzibą w Delaware. Włoska policja podatkowa sprawdziła 896 500 właścicieli nieruchomości, którzy współpracowali z Booking.com i stwierdziła, że firma nie płaciła należnego podatku VAT. Organy podatkowe uznały, że niepobieranie podatku pozwoliło firmie stosować niższe ceny, niż stosują inne grupy hotelowe. W innej sprawie włoski wymiar sprawiedliwości zajął 780 mln euro z platformy wynajmu krótkoterminowego Airbnb²⁴. Jako kolejny przykład można wskazać spór, który powstał pomiędzy włoskimi organami podatkowymi a koncernem Meta (właścicielem portali Facebook, Instagram i komunikatora WhatsApp). Włoskie organy podatkowe zażądały od Meta 870 mln euro. Podstawą do naliczenia podatku VAT miała być okoliczność, że logujący się użytkownicy udostępniają koncernowi dane osobowe o wymiernej wartości majątkowej. W ten sposób, w ocenie włoskich organów podatkowych, użytkownicy płacą za świadczoną na ich rzecz usługę, a to oznacza, że usługodawca powinien uiścić VAT²⁵.

Sprawy Ubera wywołują bezpośrednie oddziaływanie również na taksówkarski rynek w Wielkiej Brytanii. 15 lipca 2024 r. brytyjski Sąd Apelacyjny uchylił orzeczenie Sądu Najwyższego z 2023 r., zgodnie z którym prywatne firmy wynajmujące samochody muszą pobierać podatek VAT, działając jako „główny” podmiot umowy (DELTA Merseyside Limited & Anor v Uber Britannia Limited). W orzeczeniu stwierdzono, że prywatna firma taksówkarska nie zawsze była stroną umowy, co jest kluczowym założeniem orzeczenia Sądu

²³ <https://www.reuters.com/business/retail-consumer/bookingcom-pay-94-million-euros-settle-italian-taxdispute-2023-11-10/> (dostęp: 10.07.2024).

²⁴ <https://www.reuters.com/business/retail-consumer/bookingcom-pay-94-million/> (dostęp: 10.07.2024).

²⁵ <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8671048,facebook-google-meta-problem-z-vat-podatek-zalegly.html> (dostęp: 10.07.2024).

Najwyższego²⁶. Sprawa pierwotnie pojawiła się w orzeczeniu z 2021 r.²⁷, w sprawie prowadzonej przeciwko Uberowi z zakresu prawa pracy, w którym stwierdzono, że kierowcy współdzielonych przejazdów byli jego „pracownikami”, a nie tylko „kontrahentami”, a zatem uznano, że Uber był stroną umowy. W rezultacie Uber zaczął pobierać 20% opłaty za wszystkie przejazdy w 2022 r. w Londynie i w pozostałej części Wielkiej Brytanii. Uber wniósł sprawę do Sądu Najwyższego w 2023 r., zamierzając wymóc, aby prywatne firmy taksówkarskie do traktowania ich również jako strony umowy i naliczania podatku VAT. Wygrał tę sprawę, ponieważ Sąd²⁸ orzekł, że aby działać zgodnie z prawem na mocy ustawy Local Government (Miscellaneous Provisions) Act z 1976 r., operatorzy musieli zawierać umowy z pasażerami w celu zapewnienia podróży będącej przedmiotem rezerwacji. Wyrok z 2023 r. utracił jednak znaczenie wskutek omawianego orzeczenia z 15 lipca 2024 roku²⁹. Należy zgodzić się z pełnomocnikami stron występujących w tym sporze, że chociaż sprawa ma charakter cywilny, niesie ona ze sobą potencjalne konsekwencje fiskalne, ponieważ jeśli operatorzy są zobowiązani do zawarcia umowy, to będą musieli obciążyć swoich pasażerów VAT³⁰.

Z powyższego wynika, że szerokie zaangażowanie platform cyfrowych w rozliczenie VAT może generować liczne spory sądowe pomiędzy operatorami platform cyfrowych a organami podatkowymi.

Przedmiot przyszłych sporów sądowych w przedmiocie obowiązków platform

Już w tym momencie można spodziewać się sporów sądowych na gruncie rozliczenia VAT. W przyszłości, poza samym ustaleniem, w jakim charakterze działa platforma, operatorzy platform elektronicznych mogą mieć problemy z poprawnym rozliczeniem VAT ze względu na brak posiadania odpowiednich informacji od dostawcy towaru. Pamiętać należy, że sprzedaż za pośrednictwem platformy cyfrowej oznacza, że obrót towarem następuje poza platformą cyfro-

²⁶ <https://www.bailii.org/cgi-bin/format.cgi?doc=/ew/cases/EWCA/Civ/2024/802.html&query=philip+kolvin+kc> (dostęp: 10.07.2024).

²⁷ Wyroku Sądu Najwyższego z 6 grudnia 2021 r. w sprawie Uber London Limited v Transport for London.

²⁸ Wyrok Sądu Najwyższego w sprawie Uber Britannia Limited v Sefton Borough Council, który został wydany 28 lipca 2023 r.

²⁹ <https://www.vatcalc.com/united-kingdom/uk-uber-pushes-for-20-vat-obligations-on-all-private-taxi-operators/> (dostęp: 10.07.2024).

³⁰ <https://www.11kbw.com/knowledge-events/case/court-of-appeal-rules-against-uber/> (dostęp: 10.07.2024).

wą, co skutkuje tym, że bez rzetelnej informacji od dostawcy wypełnienie przez operatora obowiązków może być znacznie utrudnione. Skoro operatorzy platform cyfrowych mają ponosić odpowiedzialność za pobranie i wpłacenie należnego VAT to przepisy powinny określać granice i warunki tej odpowiedzialności. Zgodnie z art. 5c zmienionego rozporządzenia nr 282/2011 podatnik nie ponosi odpowiedzialności za zapłatę VAT w części przekraczającej zadeklarowany i zapłacony VAT, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) podatnik jest zależny od informacji przekazanych przez dostawców sprzedających towary poprzez interfejs elektroniczny lub przez inne osoby trzecie, aby prawidłowo zadeklarować i zapłacić kwotę należnego VAT z tytułu tych dostaw;
- 2) informacje, o których mowa wyżej są błędne;
- 3) podatnik jest w stanie wykazać, że nie wiedział o nieprawidłowości tych informacji oraz że, racjonalnie rzecz biorąc, nie mógł o tym wiedzieć.

Z przepisu tego wynika, że wyłączenie odpowiedzialności operatora platformy za VAT przerzuca ciężar dowodu na tego operatora, który będzie musiał udowodnić, że spełnił warunki wyłączenia jego odpowiedzialności.

Ostatecznie to do Sądu będzie należało zweryfikowanie, czy podatnik zachował odpowiedni stopień staranności.

Instytucja należytej staranności nie jest nową instytucją na gruncie podatku od wartości dodanej. Została ona już wcześniej wypracowana przez TSUE na gruncie oszustw i nadużyć podatkowych. W pierwszej kolejności orzecznictwo TSUE odnosiło się do prawa do odliczenia podatku od towarów i usług, budując koncepcję tzw. dobrej wiary. Zgodnie z tą koncepcją możliwość wyłączenia prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego ma wyjątkowy charakter i następuje pod warunkiem ustalenia przez sąd krajowy, z uwzględnieniem okoliczności konkretnego przypadku, że istnieją obiektywne przesłanki pozwalające stwierdzić, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że uczestniczy w oszustwie podatkowym³¹.

Później koncepcja dobrej wiary znalazła odzwierciedlenie w orzecznictwie dotyczącym zwolnienia od VAT wewnątrzspółnotowej dostawy towarów. W ocenie Trybunału krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi, w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej, skorzystania z prawa wywodzonego ze wspólnego systemu VAT, nawet w przypadku braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności

³¹ Np. wyrok TSUE z 13 marca 2014 r. w sprawie C-107/13 *Firin*, pkt 40-46 wyroku i powołane tam orzecznictwo.

zostało stwierdzone, że podatnik ten wiedział lub mógł wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną w celu uzasadnienia danego prawa brał udział w oszustwie w zakresie podatku VAT popełnionym w ramach łańcucha dostaw³². Koncepcja dobrej wiary została również uwzględniona w orzecznictwie dotyczącym zastosowania zwolnienia w związku z dostawą dokonywana w ramach eksportu³³. W tym przypadku Trybunał uznał, że przepisy dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one przyznaniu przez państwo członkowskie zwolnienia od podatku VAT związanego z wywozem towarów poza terytorium Wspólnoty, gdy przesłanki tego zwolnienia nie są spełnione, lecz gdy podatnik nie mógłby sobie z tego zdawać sprawy, nawet przy dołożeniu wszelkiej staranności sumiennego kupca, ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego przez nabywcę³⁴.

W orzecznictwie dotyczącym oszustw i nadużyć podatkowych Trybunał wyraźnie wskazuje, że niedopuszczalne jest żądanie przedstawienia przez podatnika wszelkich dowodów na zgodność z prawem oraz uczciwość wszystkich podmiotów uczestniczących w ramach danego łańcucha transakcji oraz rzeczywistego wykonania dostaw poprzedzających lub następujących po transakcji stanowiącej podstawę uprawnienia w celu skorzystania z prawa do odliczenia³⁵. Zgodnie z orzecznictwem TSUE to na organie podatkowym spoczywa obowiązek wykazania, że podatnik nie zachował należytej staranności. TSUE wskazał bowiem, że jeżeli organy podatkowe wnioskuje z istnienia oszustw lub nieprawidłowości popełnionych przez wystawcę faktury lub przez inne podmioty występujące na wcześniejszym etapie łańcucha dostaw, że transakcja ujęta w fakturze i powołana jako podstawa prawa do odliczenia w rzeczywistości nie miała miejsca, organy te, w celu odmowy wspomnianego prawa, zobowiązane są wykazać na podstawie obiektywnych przesłanek, nie wymagając od odbiorcy faktury dokonania stosownych ustaleń, do czego nie jest on zobowiązany, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiązała się z oszustwem w VAT³⁶. Takie stanowisko znalazło swoje odzwierciedlenie również w orzecznictwie NSA³⁷.

³² Np. wyrok TSUE z 18 grudnia 2014 r. w sprawach połączonych C-131/13, C-163/13 i C-164/13 *Schoenimport „Italmoda” i in.*, ECLI:EU:C:2014:2455.

³³ Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*, ECLI:EU:C:2008:105.

³⁴ Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt*.

³⁵ Zob. wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r., w sprawie C 643-11, *LWK-56*, ECLI:EU:C:2013:55, pkt 61; postanowienie TSUE z 6 lutego 2014 r, w sprawie C -33/13 *Jagiello*, ECLI:EU:C:2012:249, pkt 39.

³⁶ Postanowienie TSUE z dnia 10 listopada 2016 r., *Signum Alfa Sped*, C 446/15, niepublikowane, EU:C:2016:869, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

³⁷ Wyrok NSA z 30 sierpnia 2023 r., I FSK 769/22.

Wypracowane, na gruncie dotychczasowych przepisów orzecznictwo dotyczące zachowania należytej staranności może być przydatne również w jej definiowaniu w odniesieniu do obowiązków operatorów platform cyfrowych. Zasadnicza różnica polega na tym, że w przypadku należytej staranności wypracowanej na gruncie oszustw i nadużyć podatkowych brak zachowania należytej staranności powinien wywieść organ podatkowy, przy jednoczesnym braku wyraźnej podstawy prawnej uznania koncepcji dobrej wiary. Tymczasem w odniesieniu do platform cyfrowych należyta staranność ma wyraźną podstawę prawną, a obowiązek ten spoczywa na podatniku.

Chociaż w odniesieniu do platform cyfrowych zakres testu należytej staranności został wskazany w przepisie, to podobnie jak w odniesieniu do oszustw podatkowych będzie prawdopodobnie przedmiotem licznych sporów sądowych. Wynika to przede wszystkim z tej okoliczności, że ciężar dowodu został przerzucony na operatora, który będzie musiał udowodnić, iż spełnił warunki wyłączenia jego odpowiedzialności. Podatnik uwolni się od obciążenia podatkowego jedynie jeżeli będzie w stanie wykazać, że nie wiedział o nieprawidłowości tych informacji oraz że, racjonalnie rzecz biorąc, nie mógł o tym wiedzieć. Powstaje w szczególności pytanie: czy platforma powinna opierać się wyłącznie na informacjach udzielanych od dostawcy, m.in. odnośnie do statusu sprzedawcy i nabywcy, czy też zobowiązana jest poszukiwać informacji dotyczących transakcji w innych źródłach. Do Sądu będzie należało zweryfikowanie, czy podatnik zachował odpowiedni stopień staranności, co w praktyce będzie polegało na weryfikowaniu m.in.:

- czy wprowadzone zostały odpowiednie procedury dotyczące gromadzenia informacji,
- czy warunki dostarczenia odpowiednich informacji wynikają z zawartych umów, czy też przyjętych zwyczajów,
- czy dostarczone informacje mogły budzić uzasadnione wątpliwości,
- okoliczności związanych z funkcjonowaniem platformy takich jak przedmiot obrotu czy wielkość samej platformy,
- zasady realizacji zamówień.

Trudno oczekiwać, że w orzecznictwie zostaną wypracowane wyraźne standardy, które pozwolą wskazać jednolite zasady postępowania dla wszystkich platform. Takie standardy nie zostały wypracowane również w orzecznictwie dotyczącym oszustw podatkowych. W odniesieniu do oszustw i nadużyć podatkowych Trybunał nie wypracował jednolitego stanowiska pozwalającego wskazać, jak powinien zachować się staranny przedsiębiorca. Skonstruował za to „test staranności”, który sprowadza się do przeprowadzenia oceny, czy

podatnik „podjął wszelkie środki, jakie można od niego oczekiwać, w celu upewnienia się, że nie uczestniczy w oszustwie podatkowym.” Trybunał, wskazując warunki zachowania się „sumiennego kupca”³⁸, nie określa dokładnie czynności, jakie podatnik zobowiązany jest wykonać w celu wyeliminowania uczestnictwa w oszustwie podatkowym. Działania, jakich można oczekiwać od podatnika jako „sumiennego kupca”, uzależnione są od okoliczności rozpatrywanej sprawy. W orzecznictwie krajowym wskazano, że chodzi tu o działania mające na celu zbadanie wiarygodności kontrahenta, a także podjęcie szczególnych środków w sytuacji, w których okoliczności zawieranej transakcji wskazywać mogą na jej oszukańczy charakter (np. znacznie zaniżona cena w stosunku do podobnych transakcji)³⁹.

Z pewnością badając, czy platforma cyfrowa zachowała należyta staranność, sąd krajowy zobowiązany będzie nie tylko uwzględnić charakter transakcji, specyfikę branży, lecz także kierować się zasadą proporcjonalności.

Czynności zabezpieczające platformy cyfrowe przed odpowiedzialnością podatkową

W kontekście potrzeby uwzględnienia zasady proporcjonalności powstaje pytanie, jakich środków zabezpieczających będzie można oczekiwać od platformy cyfrowej w celu wyłączenia jej odpowiedzialności. Nieuniknione wydaje się wprowadzenie w każdej platformie odpowiednich procedur weryfikacyjnych. Ostatecznie to one oraz ich przestrzeganie będzie podlegało kontroli sądowej. Procedury te będą związane z gromadzeniem dokumentacji podatkowej pozwalającej zweryfikować podatnika. W szczególności będzie to związane z uzyskaniem: zaświadczenia o rejestracji VAT, kopii certyfikatu rejestracji VAT kontrahenta od jego organu podatkowego, numeru identyfikacyjnego VAT (TIN) kontrahenta, dokumentów potwierdzających charakter działalności gospodarczej kontrahenta, potwierdzających, że jest ona zgodna z działalnością zwolnioną z podatku VAT.

³⁸ Zob. pkt 27 wyroku w sprawie C – 271/06, *Netto Supermarkt*, w którym Trybunał stwierdził: „Z powyższego wynika, że dostawca powinien móc pokładać zaufanie w zgodność z prawem podejmowanych przez siebie czynności bez narażania się na utratę prawa do zwolnienia od podatku VAT, jeżeli – tak jak w sprawie przed sądem krajowym – nie może zdawać sobie sprawy, nawet wykazując wszelką staranność sumiennego kupca, że przesłanki tego zwolnienia w rzeczywistości nie zostały spełnione ze względu na sfalszowanie dowodu wywozu przedstawionego mu przez nabywcę”. Zob. analogicznie pkt 52 wyroku TSUE z 6 września 2012 r, w sprawie C-324/11, *Tóth*. ECLI:EU:C:2012:549.

³⁹ Np. wyrok NSA z 21.03.2024 r. I FSK 84/20.

Weryfikacja powinna mieć miejsce również w czasie rzeczywistym poprzez stałe monitorowanie statusu kontrahentów w zakresie zgodności z przepisami VAT i podejmowanie działań następczych w przypadku jakichkolwiek rozbieżności. Wymaga to wdrożenia systemu weryfikacji numerów VAT w czasie rzeczywistym przy użyciu systemu VIES (VAT Information Exchange System) dla kontrahentów z siedzibą w UE lub podobnych systemów dla krajów spoza UE. Platformy powinny również wprowadzić okresowe kontrole, aby upewnić się, że np. podatnik nadal korzysta ze zwolnienia podatkowego. Należy oczekiwać od operatorów platform zawarcia z kontrahentami stosownych umów, z których wynikałby obowiązek natychmiastowego powiadamiania platformy o wszelkich zmianach w ich statusie VAT.

W interesie platform cyfrowych będzie śledzenie zamian prawnych i informowanie o nich na bieżąco swoich kontrahentów.

Z pewnością zwiększy to koszty funkcjonowania platform, chociażby związanych z koniecznością prowadzenia regularnych audytów wewnętrznych oraz z okresowym zaangażowaniem audytorów zewnętrznych w celu przeglądu procesów weryfikacji i zgodności VAT.

Podsumowanie

Nowa, szybko się zmieniająca rzeczywistość dotycząca funkcjonowania platform cyfrowych i ich wzrastające znaczenie w globalnej gospodarce rodzą wiele pytań o zakres obowiązków na gruncie podatku od wartości dodanej. W opracowaniu przedstawiono część tych wątpliwości, które mogą stać się w przyszłości przedmiotem sporów sądowych. Wskazano m.in. to, że w ogóle problematyczne może pozostawać ustalenie, w jakiej roli występuje platforma cyfrowa i w konsekwencji, czy nie jest zobowiązana do naliczenia i pobierania VAT mimo braku wyraźnej podstawy prawnej. Wydaje się, że zakres uregulowania oraz proponowane zmiany pozostają bardzo fragmentaryczne. Specyficzny charakter usług *sharing economy* wymaga nowego, kompleksowego uregulowania prawnego na poziomie prawa unijnego⁴⁰, a w przyszłości porozumień ogólnoświatowych. W związku z powyższym zakres sporów sądowych w omawianym przedmiocie może być bardzo szeroki. Sądy krajowe, rozpatrując te spory, powinny mieć na względzie konieczność uwzględnienia zasady proporcjonalności, pewności prawa oraz dotychczasowego dorobku orzeczniczego dotyczą-

⁴⁰ Podobnie stanowisko wyrażone w Rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 15 czerwca 2017 r. w sprawie europejskiego programu na rzecz gospodarki dzielenia się (2017/2003(INI)) (Dz.U. UE. C. z 2018 r. Nr 331, s. 125).

cego dobrej wiary. Rozpatrując spory tego rodzaju, sądy powinny mieć na względzie, że nie wszystkie platformy cyfrowe będą posiadać niezbędne dane i środki, aby działać jako zastępczy organ podatkowy we wszystkich krajach, w których prowadzą działalność¹¹⁶. Założenie posiadania takich danych i środków należałoby przyjąć w odniesieniu do dużych, dobrze znanych operatorów platform cyfrowych. Takie założenie nie uwzględnia jednak różnorodności modeli biznesowych i wielkości operatorów. Należy mieć świadomość, że nałożenie obowiązków VAT oraz obowiązków sprawozdawczych na operatorów platform cyfrowych bez uwzględnienia ich wielkości i modeli biznesowych może prowadzić do naruszenia zasady konkurencyjności.

Bibliografia

Chase R., *Diving In: Platform Transactions and the OECD Digital Economy Effort*, „Tax Executive”, 18.05.2020.

Artur Mudrecki¹

Miejsce opodatkowania świadczenia na platformie cyfrowej w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce

Streszczenie

Dynamiczny rozwój e-handlu na platformach cyfrowych doprowadził do konieczności wprowadzenia nowych przepisów unijnych, które powinny doprowadzić do ich implementacji. W opracowaniu dokonano analizy orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania świadczeń na platformach e-commerce. Najczęściej spory dotyczą miejsca spełnienia świadczenia. Sądy administracyjne w Polsce przy rozstrzyganiu sporu posługują się wykładnią pronijną, wykorzystując orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: handel na platformie e-commerce, orzecznictwo sądów administracyjnych, wykładnia przepisów prawa, opodatkowanie podatkiem od towarów i usług.

Place of taxation of the supply of a digital platform in the light of the case law of the administrative courts in Poland

Abstract

The dynamic development of e – commerce on digital platforms has led to the need for new EU legislation, which should lead to its implementation. The article analyses the jurisprudence of administrative courts on the taxation of benefits on e-commerce platforms. The most frequent disputes concern the place of performance. Administrative courts in Poland use the pro-EU interpretation using the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union when resolving the dispute.

Keywords: trading on an e-commerce platform, administrative court case-law, interpretation of the law, value-added taxation.

¹ Akademia Leona Koźmińskiego, ORCID: 0000-0002-3731-5271.

Wprowadzenie

Rozwój społeczno-gospodarczy sprawia, że podatnicy i organy podatkowe stają przed nowymi wyzwaniami związanymi opodatkowaniem transakcji na platformach cyfrowych. W zasadzie w ostatnim okresie dostawy przez internet stały się powszechne i stanowią istotną część rynku. Podobne uwagi można odnieść do usług.

Zarówno wprowadzenie zarówno nowych przepisów unijnych, jak i implementacja przepisów krajowych zawsze mogą wywoływać trudności interpretacyjne. W przypadku podatku od wartości dodanej jest to szczególnie trudne, bo podatnicy muszą dokonywać sami obliczenia należności podatkowych, a błędy w tym zakresie wywołują konsekwencje finansowe.

Z tego względu dokonanie analizy dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce, tj. wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, może okazać się pożyteczne. Nie należy zapominać o mocy wiążącej rozstrzygnięć. Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie (art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2020 r. ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi tekst jednolity, Dz.U. 2024 r., poz. 935, dalej w skrócie p.p.s.a.). Stosownie do treści art. 190 p.p.s.a. sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelnego Sąd Administracyjny. Nie można oprzeć skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez Naczelnego Sąd Administracyjny. Z kolei orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby (art. 170 p.p.s.a.).

Generalnie sądy administracyjne, dokonując wykładni prawa podatkowego, posługują się odpowiednimi dyrektywami interpretacyjnymi. Najczęściej wymienia się trzy podstawowe grupy dyrektyw – językową, systemową i funkcjonalną.

Wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa, w tym prawa podatkowego. Jej treścią jest interpretacja tekstów aktów prawnych w celu rekonstrukcji zakodowanych w nich norm prawnych. Wykładnia językowa, oparta na zasadach semantyki, syntaktyki i pragmatyki

języka polskiego, jest powszechnie stosowana w orzecznictwie podatkowym sądów².

Kolejną dyrektywą interpretacyjną jest wykładnia systemowa. Zdaniem B. Brzezińskiego wykładnia systemowa jest stosunkowo najmniej dookreślona. Obejmuje ona wszystkie dyrektywy interpretacyjne, które nie mieszczą się w wykładni językowej oraz wykładni celowościowej. Wykładnia systemowa gromadzi i wykorzystuje argumentację związaną ze strukturą (organizacją) systemu prawa oraz wartościami, które leżą u jego podłoża. Dostatecznie wyróżnia się wykładnię systemową wewnętrzną oraz wykładnię systemową zewnętrzną. Wykładnia systemowa wewnętrzna ma miejsce wówczas, gdy w rozwiązaniu problemu interpretacyjnego ma pomóc sięgnięcie do argumentacji związanej ze strukturą aktu prawnego. Natomiast wykładnia systemowa zewnętrzna ma miejsce wówczas, gdy w celu rozwiązania problemu interpretacyjnego sięga się do argumentacji spoza interpretowanego aktu prawnego³.

Przy kontroli naruszeń prawa materialnego można zastosować wykładnię celowościową pod kątem celu prowadzenia określonych rozważań prawnych (wykładnia historyczna) oraz możliwości ustalenia rozumienia określonych przepisów prawa, biorąc pod uwagę rozwój osiągnięć technicznych, cywilizacyjnych i potrzeb współczesnych (wykładnia dynamiczna)⁴.

Przy wykładni przepisów e-commerce istotne znaczenie będzie mieć wykładnia pronijna, tj. przyjazna prawu unijnemu i uwzględniająca orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W sytuacji, gdy treść ustawy krajowej budzi pewne wątpliwości (niejasności), sąd krajowy ma obowiązek interpretować ustawę tak, aby dostosować ją do wymogów dyrektywy. Potwierdza to bogate orzecznictwo TSUE. W sprawie von Colson i Kamann⁵ Trybunał wyraził pogląd, że sąd w procesie stosowania prawa wewnętrznego, w szczególności przepisów wydanych w celu wykonania dyrektywy, jest obowiązany interpretować przepisy w świetle brzmienia i celu dyrektywy, aby zapewnić osiągnięcie rezultatu określonego w art. 249 akapit 3 TWE.

Powyższa formuła wyraża obowiązek interpretacji obowiązującego prawa krajowego w świetle tekstu i celów dyrektywy po to, aby osiągnąć wyznaczony przez dyrektywę rezultat, tzw. wykładnię pronijną. Sądy, stosując prawo, powinny nadawać jego normom krajowym takie znaczenie, jakie zapewni mu

² B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 23 i 24.

³ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 95–96.

⁴ A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 223.

⁵ Orzeczenie TSUE z 10.04.1984 r., 14/83, EU:C:1984:153.

zgodność z prawem unijnym. Ponadto sądy są zobowiązane w razie stwierdzenia, że normy prawa krajowego są niezgodne z prawem unijnym, zastosować normy prawa unijnego, jako podstawę swoich rozstrzygnięć, odmawiając jednocześnie zastosowania norm prawa krajowego. Stanowi to konsekwencję zasady prymatu prawa unijnego w stosunku do prawa krajowego⁶.

Oczywiście sądy administracyjne, dokonując wykładni przepisów podatku od towarów i usług, powinny uwzględnić jego podstawowe cechy.

Wyróżnia się następujące cechy podatku od towarów i usług:

- powszechność opodatkowania,
- wielofazowość VAT,
- proporcjonalność podatku VAT,
- potrącalność podatku VAT łączącą się z zasadą neutralności,
- konsumpcyjny charakter podatku VAT⁷.

Poza tym podatek od towarów i usług jest podatkiem państwowym, samoobliczalnym, bardzo sformalizowanym i fakturowym oraz bardzo wydajnym fiskalnie. Jednocześnie funkcjonowanie tego podatku jest wykorzystywane do wyłudzeń podatkowych.

Określenie miejsca świadczenia usług w systemie VAT w e-handlu w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych w Polsce

W ocenie B. Kołodzieja miejsce świadczenia (opodatkowania) jest jednym z kluczowych elementów opodatkowania VAT transakcji transgranicznych⁸. W związku z tym można zaobserwować, że spory sądowe dotyczące opodatkowania na platformie e-commerce dotyczą najczęściej miejsca świadczenia. Nie zawsze jednak prezentowane orzeczenia związane są bezpośrednio ze świadczeniami e-commerce

W wyroku z dnia 19 kwietnia 2023 r. sygn. akt I FSK 506/20 NSA (opublikowanym w Centralnej Bazie Orzeczeń i Informacji o Sprawach dalej w skrócie CBOIS NSA) wskazał, że uwzględniając wskazane przesłanki ustalania stałego miejsca prowadzenia działalności oraz przedstawiony przez stronę stan

⁶ A. Mudrecki, *Wykładnia prounijna w podatku od towarów i usług w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Konberger-Sokolowskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023, s. 267.

⁷ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2008*, Tom I, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2008, s. 4–9.

⁸ B. Kołodziej, *Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 9, s. 23.

faktyczny, Sąd pierwszej instancji prawidłowo stwierdził, że strona jedynie nabywa w Polsce usługi pomocnicze dla głównej działalności prowadzonej poza Polską. Nie ulega wątpliwości, że bez towarów zakupionych i sprzedanych w innym kraju niż Polska nie byłoby potrzeby zakupu usług świadczonych na rzecz skarżącej w Polsce. Wbrew stanowisku organu interpretacyjnego o dostępności zaplecza personalnego i technicznego porównywalnej z dostępnością zaplecza własnego nie decyduje ekonomiczne wykorzystanie ludzi i sprzętu. Niewątpliwie bowiem zakup każdej usługi, nabywanej przez podmiot gospodarczy ukierunkowany jest na określone korzyści ekonomicznej, co jednak nie kreuje automatycznie miejsca prowadzenia stałej działalności w kraju, na terenie którego usługodawca świadczy usługi.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że Amazon EU S.a.r.l. w Luksemburgu wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, wskazując, że jest spółką utworzoną i istniejącą na podstawie prawa luksemburskiego z siedzibą w Luksemburgu, zarejestrowaną w Polsce jako czynny podatnik VAT. Zajmuje się głównie nabywaniem i odsprzedażą towarów na europejskojęzycznych stronach internetowych Amazon. Nie posiada infrastruktury ani nie zatrudnia pracowników na terytorium kraju. W celu dostarczenia zamówionych towarów do klientów spółka podpisała szereg umów o świadczenie usług związanych z realizacją zamówień ze spółkami logistycznymi z grupy Amazon oraz niezależnymi podmiotami trzecimi. W Polsce taka umowa została podpisana ze spółką Amazon Fulfillment Poland sp. z o.o., która obecnie prowadzi 5 centrów logistycznych w Polsce. W Europie istnieje ponad 40 centrów obsługi prowadzonych przez podmioty należące do grupy Amazon, a także kilka centrów logistycznych obsługiwanych przez zewnętrznych dostawców usług logistycznych.

W opisanej powyżej sprawie spór dotyczył tego, czy spółka posiada na terytorium Polski stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 28b ust. 2 ustawy o VAT oraz art. 11 rozporządzenia wykonawczego, a tym samym czy nabywane przez nią usługi podlegają opodatkowaniu w Polsce.

Dodatkowo NSA zastosował wykładnię prounijną, powołując się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej w skrócie: TSUE). Naczelny Sąd Administracyjny zauważa w tym miejscu, iż dodatkowych argumentów przemawiających za prawidłowością przyjętego przez Sąd pierwszej instancji stanowiska, dostarcza wyrok z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20, w którym Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że jedynie w przypadku ustalenia, że ze względu na mające zastosowanie postanowienia umowne spółka niemiecka (zainteresowany usługobiorca) dysponuje zapleczem technicznym i personalnym spółki polskiej, tak jakby było jej własnym, można

uznać, że spółka niemiecka dysponuje strukturą, która charakteryzuje się wystarczającą stałością w zakresie zaplecza personalnego i technicznego w Polsce (pkt 48). Stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika charakteryzuje bowiem wystarczająca stałość oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych na własne potrzeby tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a nie fakt, że owa struktura uprawniona jest do podejmowania decyzji (pkt 53).

Ponadto nie można mówić o „stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej” zagranicznego usługobiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego w zw. z art. 28b ust. 2 ustawy o VAT, jeżeli to samo zaplecze personalne i techniczne, które ma zostać udostępnione spółce zagranicznej przez spółkę krajową, i które zdaniem organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności spółki zagranicznej w kraju, stanowi również zaplecze, dzięki któremu spółka krajowa świadczy usługi na rzecz spółki zagranicznej – skarżącej. To samo bowiem zaplecze personalne i techniczne nie może być wykorzystywane jednocześnie do świadczenia i odbioru tych samych usług (pkt 54).

W wyroku z dnia 19 maja 2022 r., sygn. akt I FSK 968/20 (opublikowany w: CBOIS) NSA zajmował się definicjami stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. W orzeczeniu tym wskazał, że definicja „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” określona w art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 służy sytuacji określenia, czy zagraniczny usługobiorca nabywa np. krajowe usług poprzez jego „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” i dla potrzeb tego miejsca (skonsumowania tych usług w tym miejscu), czy też nie.

Definicja „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” przedstawiona w art. 11 ust. 2 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 służy określeniu, czy we wskazanych w tym przepisie przypadkach, zagraniczny usługodawca świadczy usługi np. w Polsce, poprzez stałe miejsce prowadzenia działalności, co skutkuje opodatkowaniem takich usług w miejscu (kraju) ich świadczenia, czyli „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” zagranicznego usługodawcy.

Nie można mówić o „stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej” zagranicznego usługobiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 w zw. z art. 28b ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, jeżeli to samo zaplecze personalne i techniczne, które ma zostać udostępnione spółce zagranicznej przez spółkę krajową i które zdaniem organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia stałego miejsca

prowadzenia działalności spółki zagranicznej w kraju, stanowi również zaplecze, dzięki któremu spółka krajowa świadczy usługi na rzecz spółki zagranicznej.

W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz po jego uzupełnieniu przez Spółkę będącą stroną postępowania oraz zainteresowanego niebędącego stroną postępowania – Autodoc GmbH (dalej: Autodoc lub Zainteresowany), przedstawiając stan faktyczny i zdarzenie przysłe, wskazano, że 1 maja 2018 r. Spółka zawarła z niemieckim podmiotem Autodoc, będącym czynnym podatnikiem VAT zarejestrowanym na potrzeby VAT w Polsce, umowę składu regulującą transakcje magazynowania towarów przez Spółkę na rzecz Autodoc. Zawarta przez strony umowa związana była z profilem działalności obu podmiotów. Jak wynika z uzasadnienia wniosku, Spółka prowadzi m.in. działalność w zakresie magazynowania i przechowywania towarów, zaś Zainteresowany zajmuje się sprzedażą części zamiennych do samochodów osobowych i motocykli w formule e-commerce, bezpośrednio do klienta.

Aby spółkę niemiecką, w okolicznościach przedstawionych we wniosku o interpretację, można było uważać za posiadającą w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności w rozumieniu art. 28b ust. 2 u.p.t.u., powinna ona dysponować w Polsce nie tylko strukturą charakteryzującą się wystarczającą stałością, lecz także, aby ta struktura umożliwiała w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, odbiór w Polsce i wykorzystywanie usług świadczonych przez spółkę polską do własnych potrzeb działalności gospodarczej tego stałego miejsca (konsumpcja nabytych usług w Polsce).

Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej podatnika charakteryzuje bowiem wystarczająca stałość oraz odpowiednia struktura w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych na własne potrzeby tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a nie fakt, że owa struktura uprawniona jest do podejmowania decyzji (por. wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20 Berlin Chemie A. Menarini SRL, pkt 53).

Ponadto zwrócić należy uwagę, że nie można mówić o „stałym miejscu prowadzenia działalności gospodarczej” zagranicznego usługobiorcy w rozumieniu art. 11 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 w zw. z art. 28b ust. 2 u.p.t.u., jeżeli to samo zaplecze personalne i techniczne, które ma zostać udostępnione spółce zagranicznej przez spółkę krajową, i które zdaniem organów podatkowych pozwala na wykazanie istnienia stałego miejsca prowadzenia działalności spółki zagranicznej w kraju, stanowi również zaplecze, dzięki któremu spółka krajowa świadczy usługi na rzecz spółki zagranicznej (w tej sprawie spółki niemieckiej). To samo bowiem zaplecze personalne i techniczne

nie może być wykorzystywane jednocześnie do świadczenia i odbioru tych samych usług (por. wyrok TSUE z dnia 7 kwietnia 2022 r. w sprawie C-333/20 Berlin Chemie A. Menarini SRL, pkt 54).

Również w tym cytowanym wyroku NSA wykorzystał wykładnię prounijną aby wydać korzystne dla strony rozstrzygnięcie.

W innym dla niekorzystnym dla podatnika wyroku z dnia 13 stycznia 2023 r., sygn. akt I FSK 2439/18 (opublikowanym W: CBOIS) NSA wskazał, że w sprawie opodatkowaniu podlegałyby – przynajmniej częściowo – nie usługi skarżącej na rzecz spółki cypryjskiej, lecz jedynie dostawy towarów na rzecz klientów skarżącej, jednak z podwyższoną podstawą opodatkowania. Dla tych dostaw miejsce byłoby określone nie na podstawie art. 44, lecz na podstawie art. 31 i nast. dyrektywy VAT (pkt 60 i 61 opinii). W ocenie Rzecznik Generalnej, do podstawy opodatkowania może należeć także zapłata przez osobę, która nie jest odbiorcą świadczenia, zatem wynagrodzenie, które otrzymała skarżąca w ramach umowy o współpracę od spółki cypryjskiej za usługi sprzedaży produktów, stanowi świadczenie wzajemne osoby trzeciej za samą sprzedaż.

Miałoby to miejsce, gdyby istniał bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów przez skarżącą na rzecz jej klientów a zapłatą otrzymaną przez spółkę cypryjską. Taki związek należałoby w każdym razie przyjąć wówczas, gdyby wysokość wynagrodzenia zależała od sprzedanych produktów lub od wysokości obrotu tymi produktami. Gdyby należało stwierdzić bezpośredni związek między sprzedażą produktów a wynagrodzeniem zapłaconym przez spółkę cypryjską skarżącej na podstawie umowy o współpracę, wówczas wynagrodzenie to należałoby traktować nie jako świadczenie wzajemne za usługi skarżącej na rzecz spółki cypryjskiej, lecz jako świadczenie wzajemne za dostawę towarów nabywcom produktów oferowanych na aukcjach (pkt 62 do 64 opinii).

I w tym wypadku NSA odniósł się do orzeczenia TSUE. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku C-605-12 nie mógł odnieść się do kwestii dotyczącej podstawy opodatkowania, albowiem przedmiot pytania prejudycjalnego nie dotyczył tych zagadnień, ale problematyki miejsca opodatkowania usług świadczonych przez spółkę polską na rzecz spółki cypryjskiej. Jednakże, jak słusznie podniósł Sąd I instancji, okoliczność, iż Trybunał nie mógł się odnieść do kwestii, że podstawa opodatkowania towarów sprzedawanych na aukcjach przez spółkę polską na stronie sprzedaży internetowej spółki cypryjskiej mogła nie być prawidłowo oszacowana, nie zamyka drogi do nakazania organom podatkowym ponownie rozpatrującym sprawę możliwości zbadania tego zagadnienia, zwłaszcza w sytuacji pojawienia się uzasadnionych wątpliwości w tym zakresie, które zostały wyrażone przez Trybunałem w toku postępowania w sprawie C-605-12.

Należy powtórzyć za Sądem I instancji, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 267 TFUE, opartego na wyraźnym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, ocena stanu faktycznego sprawy oraz wykładnia i zastosowanie prawa krajowego należą wyłącznie do sądu krajowego (zob. w szczególności wyroki TSUE: Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 43; Stichting Natuur en Milieu i in., od C-165/09 do C-167/09, EU:C:2011:348, pkt 47). Wydanie wyroku przez TSUE nie pozbawia zatem sądu krajowego kompetencji do rozważenia, czy ustalono okoliczności, które są kluczowe dla późniejszego zastosowania przepisu, zgodnego z wykładnią udzieloną przez TSUE.

Ważny wyrok w zakresie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów wydał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie. W wyroku z dnia 10 marca 2022 r. sygn. akt III SA/Wa 1806/21 (opublikowany w: CBOIS) przyjęto, że w ocenie Sądu raport dokonywanych przesunięć międzymagazynowych zrealizowanych przez Amazon należy traktować jako dokument, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u., tj. jako „dokument przewozowy otrzymany od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju (...) w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi)”.

W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że przedmiot sporu sprowadza się do prawa Strony do zastosowania stawki 0% do transakcji beztransakcyjnego przemieszczania towarów własnych (WDT z art. 13 ust. 3 u.p.t.u.) z terytorium Polski na terytoria innych państw członkowskich oraz prawa Strony do rozliczenia w tym samym okresie rozliczeniowym podatku należnego i naliczonego z tytułu nietransakcyjnego przemieszczania własnych towarów jako wewnątrzspółnotowego nabycia towarów.

W dalszej części uzasadnienia WSA powołał się na uchwałę NSA. W uchwale z dnia 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10 (CBOSA) NSA wskazał, że: „W świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) dla zastosowania stawki 0% przy wewnątrzspółnotowej dostawie towarów wystarczającym jest, aby podatnik posiadał jedynie niektóre dowody, o jakich mowa w art. 42 ust. 3 ustawy, uzupełnione dokumentami, wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy lub innymi dowodami w formie dokumentów, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), o ile łącznie potwierdzają fakt wywiezienia i dostarczenia towarów będących przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy do nabywcy znajdującego się na terytorium państwa członkowskiego”.

Istotą sporu jest wiarygodność i kompletność dowodowa raportów generowanych przez Amazon.

Sporne transakcje zostały udokumentowane w raportach, ewidencji transakcji sprzedażowych przez grupę Amazon, przybierającej postać pliku Excel zawierającego następujące kolumny: rynek, typ transakcji, kod towaru, opis przedmiotu, kraj produktu, ilość, całkowita wartość działania, miasto wyjazdu, kraj wyjścia, departament sprzedaży kraj, kraj przyjazdu oraz kraj przybycia towaru. Do raportów dołączono wyjaśnienia Amazon dotyczące struktury sprawozdań i regulamin świadczenia usług przez Amazon w Europie.

W ocenie Sądu raport dokonywanych przesunięć międzymagazynowych zrealizowanych przez Amazon należy traktować jako dokument, o którym mowa w art. 42 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u., tj. jako „dokument przewozowy otrzymany od przewoźnika (spedytora) odpowiedzialnego za wywóz towarów z terytorium kraju (...) w przypadku gdy przewóz towarów jest zlecany przewoźnikowi (spedytorowi)”.

Forma listu przewozowego, jakim jest plik Excel jest oddalona od tradycyjnej formy, dokumentu CMR, gdy transport towarów odbywa się środkami transportu właściciela towarów (nabywcy, zbywcy) albo środkami transportu wynajętego przewoźnika, spedytora. Z pewnością nie ma tu mowy o klasycznej, tradycyjnej formie przemieszczania towarów normowanych w ujęciu międzynarodowym normami Incoterms, o którym to przemieszczeniu zawsze decyduje właściciel towaru.

W realiach niniejszej sprawy przemieszczenia towarów dokonuje bowiem Amazon. Jak bowiem wynika z dokumentacji przedstawionej przez Podatnika: „Wytyczne paneuropejskiego programu realizowane przez Amazon”, sprzedawcy Amazon (w tym Skarżący) poprzez aktywację programu PAN-UE przekazują platformie Amazon uprawnienia do rozdysponowywania i magazynowania własnych zapasów magazynowych w Wielkiej Brytanii, Francji, Włoszech, Hiszpanii, Niemczech, Polsce i Czechach. Za wysyłkę platforma Amazon pobiera opłaty. Skarżący wykazuje, że korzysta z opcji FBA (Fulfillment by Amazon), co oznacza, że sprzedawca (Skarżący) nie obsługuje procesu wysyłki do klienta, ale towar zamówiony u sprzedawcy internetowego działającego na platformie Amazon jest wysyłany przez Amazon do klienta. Sprzedawca internetowy, który chce sprzedawać dany towar poprzez platformę Amazon w trybie FBA dostarcza towar do jednego z określonych magazynów Amazon. Amazon następnie w oparciu o swój algorytm określa, w której części Europy zapotrzebowanie na dany towar jest najwyższe oraz przemieszcza towary sprzedawcy internetowego do wybranych magazynów położonych najbliżej potencjalnych nabywców.

Z powyższego wynika, że to Amazon jest odpowiedzialny za przewóz towarów i dokument przedstawiony przez niego należy uznać za dokument

przewozowy dla celów art. 42 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u., a Amazon należy traktować jako przewoźnika, spedytora. Jest to tym bardziej uzasadnione faktem, że raporty Amazon zawierają również szczegółowe informacje odnośnie do towarów będących przedmiotem przesunięć międzymagazynowych, a zatem stanowią „specyfikacje poszczególnych sztuk ładunku”, o których mowa art. 42 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. Nietypowość funkcjonowania Amazon polega na tym, że jest to ponadgraniczna sieć magazynów, w których przemieszczenie między magazynami będzie jednocześnie przemieszczeniem towaru między terytoriami różnych krajów. Cytowany wyrok jest przykładem zastosowania celowościowej dynamicznej wykładni przepisów prawa podatkowego uwzględniające rozwój techniczny i cywilizacyjny handlu na platformie cyfrowej.

Podsumowanie

Rozwój platform cyfrowych i związany z nim handel stał się w ostatnim okresie często wykorzystywany do świadczeń usług lub dostawy. Doprowadziło to zmiany przepisów unijnych, jak i krajowych. Celem Komisji Europejskiej było opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej ww. czynności oraz zapobieżenie wyłudzeniu VAT-u. Przepisy w tym zakresie ulegają ewolucji wobec dynamicznego rozwoju na platformach e-commerce. Jednak nie są one do końca precyzyjne, bo wywołują spory między podatnikami a administracją podatkową.

W większości wypadków sądy administracyjne w Polsce rozstrzygają spory podatkowe, stosując wykładnię pronijną, a niektórych wypadkach wykładnię celowością dynamiczną uwzględniającą rozwój cywilizacyjny związany z handlem w internecie. W przyszłości należy monitorować rozwój tej gałęzi gospodarki i prowadzić zmiany legislacyjne, mając na uwadze przestrzeganie zasady proporcjonalności.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Kołodziej B., *Rewolucja VAT w e-handlu. Unijny pakiet VAT e-commerce i rola platform elektronicznych*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 9, s. 20–26.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Mudrecki A., *Wykładnia pronijną w podatku od towarów i usług w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Konberger-Sokolowskiej*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2023.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT 2008*, Tom I, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2008.

Adam Bartosiewicz¹

Świadczenie usług drogą elektroniczną – możliwości zastosowania zwolnienia oraz obniżonej stawki VAT

Streszczenie

Niektóre usługi świadczone drogą elektroniczną wydają się mieć cechy pozwalające na zastosowanie wobec nich stawek obniżonych VAT bądź zwolnień od VAT. Czy istotnie taka możliwość istnieje? Odpowiedź na to pytanie jest przedmiotem niniejszego opracowania.

Słowa kluczowe: usługi świadczone drogą elektroniczną, VAT, zwolnienie podatkowe, stawki obniżone.

Providing services electronically – possibilities of applying exemptions and reduced VAT rates

Abstract

Some services provided electronically seem to have features that allow for the application of reduced VAT rates or VAT exemptions. Does such a possibility really exist? The answer to this question is the subject of this study.

Keywords: electronically supplied services, VAT, tax exemption, reduced rates.

Uwagi wstępne

Gospodarka staje się coraz bardziej cyfrowa. Zakres usług świadczonych w świecie wirtualnym ciągle się poszerza. Wydaje się, że proces ten będzie postępował coraz szybciej. Coraz więcej usług dostępnych w świecie rzeczywistym będzie uzyskiwać swoje cyfrowe odpowiedniki czy też zastępniki. Trzeba założyć, że może to dotyczyć również usług, które świadczone w świecie realnym (a nie

¹ Uniwersytet Jana Długosza w Częstochowie, ORCID: 0000-0001-8702-2672.

wirtualnym) korzystają z obniżonych stawek podatku bądź zwolnień podatkowych. Zastanowić się należy, czy możliwość ich zastosowania obejmuje także usługi o danym charakterze, lecz świadczone drogą elektroniczną (w świecie wirtualnym). Odpowiedź na to zagadnienie jest głównym celem niniejszej publikacji.

Definicja usług elektronicznych

Definicja usług elektronicznych znajduje się w słowniczku ustawowym, zawartym w art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 z późn. zm.) – dalej u.p.t.u. Definicja ta ma wszakże charakter w istocie formalny, bowiem art. 2 pkt 26 u.p.t.u. definiując usługi elektroniczne, odsyła do definicji „usług świadczonych drogą elektroniczną” zawartej w przepisach rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77 z 23.03.2011, str. 1, z późn. zm.). Polski ustawodawca utożsamia zatem usługi elektroniczne z usługami świadczonymi drogą elektroniczną. W piśmiennictwie zwraca się przy tym uwagę, że unijna nazwa tych usług lepiej oddaje ich charakter jako usług świadczonych przy wykorzystaniu medium, jakim jest internet².

Zgodnie z art. 7 rozporządzenia 282 do usług świadczonych drogą elektroniczną należą usługi świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie jest zautomatyzowane i które wymagają niewielkiego udziału człowieka, a ich wykonanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe.

Powyższa definicja jest skomplikowana, a ponadto nieprecyzyjna i niespójna³. Jej znaczenie praktyczne nie jest jednak ograniczone z uwagi na to, że w dalszych przepisach wyraźnie wskazano (wyliczono), jakie usługi mają charakter elektroniczny.

Zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia 282 za elektroniczne uważane są następujące usługi (w szczególności jeśli świadczone są przez internet lub sieć elektroniczną):

- 1) ogólnie produkty w formie cyfrowej łącznie z oprogramowaniem, jego modyfikacjami i nowszymi wersjami oprogramowania;

² T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024, wersja elektroniczna: Legalis.

³ A. Bartosiewicz [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVIII, Warszawa 2024, art. 2, wersja elektroniczna: Lex.

- 2) usługi umożliwiające lub wspomagające obecność przedsiębiorstw lub osób w sieci elektronicznej, takie jak witryna lub strona internetowa;
- 3) usługi generowane automatycznie przez komputer i przesyłane przez internet lub sieć elektroniczną w odpowiedzi na określone dane wprowadzone przez usługobiorcę;
- 4) odpłatne przekazywanie prawa do wystawiania na aukcji towaru lub usługi za pośrednictwem witryny internetowej działającej jako rynek on-line, na którym potencjalni kupcy przedstawiają swoje oferty przy wykorzystaniu automatycznych procedur oraz na którym strony są informowane o dokonaniu sprzedaży za pomocą poczty elektronicznej generowanej automatycznie przez komputer;
- 5) pakiety usług internetowych oferujących dostęp do informacji, w których aspekty telekomunikacyjne są natury pomocniczej lub drugorzędnej (czyli pakiety wykraczające poza oferowanie samego dostępu do internetu i obejmujące inne elementy, takie jak strony, które umożliwiają dostęp do aktualnych wiadomości, informacji meteorologicznych lub turystycznych, gier, umożliwiają hosting witryn internetowych, dostęp do grup dyskusyjnych itp.);
- 6) usługi wyszczególnione w załączniku I.

Wzmiankowany w ostatnim punkcie załącznik I do rozporządzenia 282 zawiera wyszczególnienie następujących rodzajów usług elektronicznych:

- 1) pkt 1 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) tworzenie i hosting witryn internetowych,
 - b) automatyczna konserwacja oprogramowania, zdalnie i on-line,
 - c) zdalne zarządzanie systemami,
 - d) hurtownie danych on-line, umożliwiające elektroniczne przechowywanie i wyszukiwanie konkretnych danych,
 - e) dostarczanie on-line przestrzeni na dysku na żądanie;
- 2) pkt 2 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu on-line i pobieranie oprogramowania (w szczególności programy w zakresie zamówień publicznych/księgowości, programy antywirusowe) oraz jego uaktualnień,
 - b) oprogramowanie blokujące pojawianie się banerów reklamowych,
 - c) sterowniki do pobierania, takie jak programy ustawiające interfejsy komputera i urządzeń peryferyjnych (np. drukarek),
 - d) automatyczna instalacja on-line filtrów na witrynach internetowych,
 - e) automatyczna instalacja on-line zabezpieczeń typu firewalls;

- 3) pkt 3 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu i pobieranie motywów pulpitów,
 - b) uzyskiwanie dostępu i pobieranie obrazów, fotografii i wygaszaczy ekranu,
 - c) zawartość książek w formie cyfrowej i innych publikacji elektronicznych,
 - d) prenumerata gazet i czasopism on-line,
 - e) dzienniki logowania i statystyki odwiedzania stron internetowych,
 - f) wiadomości, informacje o sytuacji na drogach oraz prognozy pogody on-line,
 - g) informacje generowane automatycznie on-line przez oprogramowanie po wprowadzeniu przez klienta określonych danych, takich jak dane prawne lub finansowe (w szczególności stale uaktualniane kursy giełdowe),
 - h) dostarczanie przestrzeni reklamowej, szczególnie banerów reklamowych na stronach lub witrynach internetowych,
 - i) korzystanie z wyszukiwarek i katalogów internetowych;
- 4) pkt 4 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) uzyskiwanie dostępu do muzyki i pobieranie jej na komputery i telefony komórkowe,
 - b) uzyskiwanie dostępu do sygnałów dźwiękowych, urywków nagrań, dzwonek i innych dźwięków oraz pobieranie ich,
 - c) uzyskiwanie dostępu do filmów i pobieranie ich,
 - d) pobieranie gier na komputery i telefony komórkowe,
 - e) uzyskiwanie dostępu do automatycznych gier on-line, które wymagają użycia internetu lub innych podobnych sieci elektronicznych, gdy gracze są od siebie oddaleni,
 - f) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą sieci radiowej lub telewizyjnej, internetu lub podobnej sieci elektronicznej, tj. słuchanie lub oglądanie programów w momencie wybranym przez użytkownika, na jego indywidualne życzenie, na podstawie katalogu programów wybranych przez dostawcę usług medialnych, np. telewizja lub wideo na życzenie,
 - g) odbieranie programów radiowych lub telewizyjnych rozpowszechnianych za pomocą internetu lub podobnej sieci elektronicznej (streaming IP), chyba że są one nadawane jednocześnie z ich transmisją lub retransmisją za pomocą sieci radiowych lub telewizyjnych,
 - h) dostawa treści audio i audiowizualnych za pomocą sieci komunikacyjnych, które to treści nie są udostępniane przez dostawcę usług medialnych i nie są objęte jego odpowiedzialnością redakcyjną,

- i) dalsza dostawa treści audio i audiowizualnych należących do dostawcy usług medialnych, lecz dostarczanych przez inny podmiot za pomocą sieci komunikacyjnych;
- 5) pkt 5 załącznika II do dyrektywy VAT z 2006 r.:
 - a) automatyczne nauczanie na odległość, którego funkcjonowanie wymaga użycia internetu lub podobnej sieci elektronicznej, wymagające niewielkiego bądź niewymagające udziału człowieka, łącznie z klasami wirtualnymi, z wyjątkiem sytuacji, gdy internet lub podobna sieć elektroniczna wykorzystywane są jako proste narzędzia służące komunikowaniu się nauczyciela z uczniem,
 - b) ćwiczenia wypełniane przez ucznia on-line i sprawdzane automatycznie, bez udziału człowieka.

W piśmiennictwie zauważa się, że lista zawarta w załączniku II do dyrektywy 2006/112/WE ma charakter jedynie przykładowy – co podkreśla *explicite* sam prawodawca unijny⁴.

Przepisy rozporządzenia 282 wskazują ponadto na pewne rodzaje usług, które nie będą uznawane za usługi świadczone drogą elektroniczną. Z jego art. 7 ust. 3 wynika, że pojęcie usług świadczonych drogą elektroniczną nie ma zastosowania do:

- 1) usług nadawczych;
- 2) usług telekomunikacyjnych;
- 3) towarów, w których przypadku zamawianie i obsługa zamówienia odbywają się elektronicznie;
- 4) płyt CD-ROM, dyskietek i podobnych nośników fizycznych;
- 5) materiałów drukowanych, takich jak książki, biuletyny, gazety lub czasopisma;
- 6) płyt CD i kaset magnetofonowych;
- 7) kaset wideo i płyt DVD;
- 8) gier na płytach CD-ROM;
- 9) usług świadczonych przez specjalistów, takich jak prawnicy i doradcy finansowi, którzy udzielają swoim klientom porad za pomocą poczty elektronicznej;
- 10) usług edukacyjnych, w ramach których treść kursu przekazywana jest przez nauczyciela za pomocą internetu lub sieci elektronicznej (tzn. przez zdalne połączenie);
- 11) usług fizycznych off-line naprawy sprzętu komputerowego;

⁴ T. Michalik, *op. cit.*

- 12) hurtowni danych off-line;
- 13) usług reklamowych, w szczególności w gazetach, na plakatach i w telewizji;
- 14) usług centrum wsparcia telefonicznego;
- 15) usług edukacyjnych obejmujących wyłącznie kursy korespondencyjne, takie jak kursy za pośrednictwem poczty;
- 16) konwencjonalnych usług aukcyjnych, przy których niezbędny jest bezpośredni udział, niezależnie od sposobu składania ofert;
- 17) biletów wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, zarezerwowanych on-line;
- 18) zakwaterowania, wynajmu samochodów, usług restauracyjnych, przewozu osób lub podobnych usług zarezerwowanych on-line.

Usługi elektroniczne a stawka podatku

Przepisy polskiej ustawy o podatku od towarów i usług nie zawierają żadnej szczególnej regulacji dotyczącej stawki podatkowej dla usług elektronicznych (usług świadczonych drogą elektroniczną). *Prima facie* wydawać by się mogło, że identyfikacja określonych usług jako „usług elektronicznych” (czy też usług świadczonych drogą elektroniczną) ma znaczenie głównie w kontekście miejsca ich świadczenia, natomiast sposób określania stawek obniżonych dla usług, jaki został przyjęty w polskiej ustawie – tj. przede wszystkim poprzez odwołanie się do klasyfikacji statystycznej danej usługi⁵ – nie wyklucza możliwości objęcia usługi, która jest zaliczana do usług elektronicznych, stawką obniżoną podatku.

Jest to jednak wniosek przedwczesny bez uwzględnienia kontekstu przepisów unijnych. Prawo unijne wyłącza bowiem (z drobnymi wyjątkami) możliwość stosowania obniżonej stawki VAT względem usług świadczonych drogą elektroniczną. Wynika to z art. 98 ust. 2 Dyrektywy 2006/112/WE. Zgodnie z tym przepisem stawki obniżone nie mają zastosowania do usług świadczonych drogą elektroniczną, z wyjątkiem usług określonych w załączniku III pkt 6 (m.in. sprzedaż e-booków).

Nie można zatem (zgodnie z prawem unijnym) do usług świadczonych drogą elektroniczną zastosować obniżonej stawki podatku.

Wskazać można, że celem powyższego wyłączenia – jak zauważył Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku w sprawie C-390/15⁶ – jest funkcjonowanie szczególnego systemu VAT mającego zastosowanie do handlu

⁵ W przypadku usług – odwołanie do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

⁶ Wyrok z dnia 7 marca 2017 r., Rzecznik Praw Obywatelskich.

elektronicznego. W jego ramach konieczne było poddanie usług elektronicznym jasnym, prostym i jednolitym regułom, aby stawka VAT mająca zastosowanie do tych usług mogła zostać określona w sposób pewny, a także aby ułatwić zarządzanie tym podatkiem przez podatników i krajowe organy podatkowe.

Usługi elektroniczne a zwolnienie z podatku

Nie ma natomiast zasadniczo przeszkód prawnych (ani na gruncie prawa polskiego, ani prawa unijnego), aby zastosować do usług elektronicznych (usług świadczonych drogą elektroniczną) zwolnienia podatkowe.

Nie istnieją bowiem w przepisach polskich regulacje wyłączające względem usług świadczonych drogą elektroniczną możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego. Przepisy unijne także nie zawierają żadnych zastrzeżeń w tym zakresie. Można w tym kontekście także zauważyć, że w wyroku w sprawie C- 48/19⁷ Trybunał Sprawiedliwości uznał, że usługi z zakresu telemedycyny, mogą korzystać ze zwolnienia z opodatkowania, o ile jednocześnie został spełniony warunek przedmiotowy i podmiotowy zwolnienia od VAT.

Można wskazać także, że w interpretacjach polskich organów podatkowych pojawia się pogląd, że mogą korzystać ze zwolnień podatkowych, świadczone w sposób zdalny i zautomatyzowany, przykładowo:

- usługi nauczania;
- usługi medyczne.

Tak uznał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, np. w odniesieniu do kursów językowych on-line, w tym kursów interaktywnych⁸. Podobnie – w odniesieniu do konsultacji z zakresu zdrowia świadczonych on-line⁹.

Można zatem stwierdzić, że usługi elektroniczne (usługi świadczone drogą elektroniczną), jeśli uzasadnia to ich charakter (szczególne cechy), mogą korzystać ze zwolnienia z podatku. Nie wyłączają tego przepisy krajowe, nie stoi temu na przeszkodzie również prawo unijne.

⁷ Wyrok z dnia 5 marca 2020 r., X-GmbH przeciwko Finanzamt Z.

⁸ Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 15 kwietnia 2022 r., znak 0113-KDIP1-1.4012.54.2022.2.RG (kur,-KDIP4-2.4012.716.2021.2.MC (interaktywne kursy językowe).

⁹ Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 8 czerwca 2021 r., znak 0114-KDIP4-2.4012.342.2021.1.MŻA.

Podsumowanie

Niniejsza analiza wskazuje zatem na swego rodzaju dysonans. O ile bowiem przyjmuje się, że okoliczność, że dane usługi mają charakter usług świadczonych drogą elektroniczną, nie jest przeszkodą do objęcia tych usług zwolnieniem podatkowym, o tyle już ten sam fakt jest przeszkodą do zastosowania wobec tego rodzaju usług ewentualnych stawek obniżonych.

Można zastanawiać się, czy to zróżnicowanie jest uzasadnione, zaś problem ten wymaga – jak się wydaje – dalszych analiz i być może zmian prawnych.

Bibliografia

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2024, wersja elektroniczna: Legalis.
Bartosiewicz A. [w:] *VAT. Komentarz*, wyd. XVIII, Warszawa 2024, art. 2, wersja elektroniczna: Lex.

Krzysztof Lasiński-Sulecki¹

Między KSeF a ViDA

Streszczenie

Autor porównuje wymogi Krajowego Systemu e-Faktur z wymogami, które państwa członkowskie będą nakładać na podatników, jeśli wejdzie w życie projekt VAT w Epoce Cyfrowej (ViDA). Wskazuje przy tym na pewne ryzyka związane z wdrożeniem przez państwa członkowskie obowiązkowych systemów bieżącego raportowania przed wejściem w życie dyrektywy ViDA.

Słowa kluczowe: VAT, faktura, informacja podsumowująca, cyfryzacja.

Between KSeF and ViDA

Abstract

The author compares the requirements of the National e-Invoicing System with the requirements that Member States will impose on taxable persons if the VAT in the Digital Age (ViDA) project comes into force. He also points out certain risks associated with the implementation by Member States of mandatory current reporting systems before the ViDA directive comes into force.

Keywords: VAT, invoice, recapitulative statement, digitalisation.

Wprowadzenie

Od lat dostrzegalny jest proces digitalizacji sprawozdawczości podatkowej. Przede wszystkim obejmuje on możliwość czy – w niektórych wypadkach – obowiązek składania deklaracji podatkowych w formie elektronicznej. Oprócz tego wprowadza się dodatkowe wymogi sprawozdawcze, zakładające konieczność przekazywania – również w formie elektronicznej – bardziej szczegółowych danych niż zawarte w deklaracji podatkowej.

¹ Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, ORCID: 0000-0002-8380-8392.

Digitalizacja sprawozdawczości nie jest przy tym procesem specyficznym tylko dla Polski. Wprost przeciwnie, jest zjawiskiem wręcz powszechnym w państwach członkowskich Unii Europejskiej (UE) i nie tylko.

Rzeczona digitalizacja w części wynika po prostu z rozwoju technologii. Przekazywanie dokumentacji w formie elektronicznej zaczyna jawić się jako prostsze i z pewnością szybsze niż w formie papierowej. Co więcej, odpowiednio ustrukturyzowane dokumenty elektroniczne łatwiej poddać zautomatyzowanej analizie, a to z kolei oznacza, że można od podatników żądać więcej danych, które w wypadku dokumentów papierowych i tak byłyby bezużyteczne (przynajmniej dopóty, dopóki danych tych nie przeniesiono by do baz cyfrowych), gdyż nie byłoby możliwości szybkiego uzyskania dostępu do potrzebnych danych, a w szczególności wyciągnięcia z tych danych jakichkolwiek wniosków.

Po drugie, istotnym czynnikiem motywującym prawodawców do nakładania na podatników obowiązku elektronicznego przekazywania danych jest dążenie do ograniczenia oszustw w sferze podatku od wartości dodanej (VAT). Trzeba przy tym przyznać, że – w sferze koncepcyjnej – oszustwa te są nader proste. Mogą bowiem polegać na dokonywaniu dostaw krajowych pod pozorem dokonywania dostaw wewnątrzspółnotowych, co skutkuje tym, że oszust korzysta z prawa do odliczenia podatku naliczonego, ale nie obciąża podatkiem dokonywanej transakcji krajowej. Mogą też polegać na wdrożeniu tzw. znikającego podatnika, który wystawia fakturę i wykazuje w niej podatek należny, ale nigdy nie wpłaca VAT do budżetu, podczas gdy jego kontrahent podatek od wartości dodanej wykazany we wspomnianej fakturze odlicza. Mogą wreszcie sprowadzać się do oszustw karuzelowych stanowiących swego rodzaju konglomerat kilku działań nielegalnych.

Każde spośród wspomnianych oszustw było zawsze możliwe do wykrycia przez organy podatkowe. Przeważnie jednak do wykrycia dochodziło na tyle późno, że nie skutkowało ono możliwością odzyskania straconych przez budżet środków. A jeśli taka możliwość zaistniała, to raczej jedynie pozornie, poprzez wydanie decyzji podatkowych w trybie art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm., „u.p.t.u.”), co w większości wypadków nie miało żadnego przełożenia na możliwość wyegzekwowania określonych w decyzji kwot zobowiązania podatkowego czy obciążenie na mocy decyzji uczciwego przedsiębiorcy (poprzez pozbawienie go prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług czy prawa do zastosowania stawki 0% w wewnątrzspółnotowej dostawie towarów), który został nieświadomie wciągnięty w łańcuch obrotu gospodarczego stworzony przez oszustów.

Elektroniczna, w miarę szczegółowa sprawozdawczość, pozwala na szybszy dostęp do danych dla organów podatkowych i szybsze wykrycie nieprawidłowości, co pewnie nie eliminuje, ale przynajmniej ogranicza poziom utraty dochodów budżetu państwa.

Niniejsze opracowanie dotyczy dwóch przejawów sygnalizowanej cyfryzacji, czyli Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) oraz związanych ze sprawozdawczością VAT elementów unijnego pakietu VAT in the Digital Age (ViDA)².

Krajowy System e-Faktur

Krajowy System e-Faktur funkcjonuje w pewnym zakresie od kilku lat. Został wprowadzony do polskiego porządku prawnego na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2076). Początkowo działał w ramach programu pilotażowego. Od 2022 r. podatnicy mogą z niego korzystać, chociaż zainteresowanie nie jest raczej zbyt spore. W lipcu 2024 r. korzystanie z tego systemu miało stać się obowiązkowe, lecz ostatecznie termin rozpoczęcia obligatoryjnego jego stosowania został przesunięty w dalszą przyszłość.

Zgodnie z nazwą KSeF skoncentrowany jest na fakturach. Nie dość, że niemal wszystkie faktury mają przybrać formę elektroniczną (zasadniczo wyłącza się z zastosowania wspomnianego systemu faktury konsumenckie oraz faktury dokumentujące transakcje transgraniczne), to jeszcze będzie to forma elektroniczna ustrukturyzowana, czyli faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie (art. 2 pkt 32a u.p.t.u.). Stosowanie KSeF prowadzi do fundamentalnych zmian w zakresie obiegu dokumentów.

Obecnie – w pewnym uproszczeniu – podatnik wystawia fakturę i przekazuje ją kontrahentowi. Podatnik, który wystawił fakturę, ujmuje ją w deklaracji podatkowej, składa deklarację podatkową agregującą dane z tej faktury (w praktyce jednolity plik kontrolny) za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w związku ze zdarzeniem udokumentowanym w fakturze. Zbliżone czynności wykonuje nabywca towaru czy usługi, który fakturę otrzymał. Ujmuje jej dane w księgach po stronie zakupowej, uwzględnia w deklaracji podatkowej (w praktyce w jednolitym pliku kontrolnym). Ślad po wystawieniu i otrzymaniu faktury jest zatem dostrzegalny dla organu podatkowego w momencie złożenia deklaracji podatkowych, a zatem od 25. dnia miesiąca po

² Wniosek – Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do przepisów dotyczących VAT w epoce cyfrowej, COM(2022)701.

zakończeniu okresu rozliczeniowego, w którym fakturę należało uwzględnić. Na poziomie deklaracji podatkowej dostrzegalny jest zresztą jedynie w tle – jako element współtworzący zagregowane dane, a w jednolitym pliku kontrolnym – dostrzegalny już wyraźniej.

Wdrożenie KSeF oznacza, że podatnik wystawia fakturę bezpośrednio w systemie (np. w aplikacji KSeF) albo z jego systemu księgowego istniejąca już faktura jest wprowadzana do KSeF, trafia ona najpierw do rzeczowego systemu, który nadaje jej numer KSeF (odrębny od numeru faktury nadanego przez podatnika), a dopiero poprzez ten system dostarczana jest do nabywcy towaru bądź usługi. Faktura jest zatem widoczna w systemie jeszcze zanim będzie miał szansę ją dostrzec adresat faktury. Tu zmiana sposobu obiegu dokumentów dostrzegalna jest gołym okiem, gdyż nabywca towaru czy usługi nie otrzymuje do ręki faktury potwierdzającej dostawę towaru czy usługi.

Wymóg obowiązkowego stosowania KSeF niesie ze sobą konieczność upoważnienia ze strony instytucji unijnych. Podwalinę KSeF stanowi bowiem ustrukturyzowana faktura elektroniczna, a zgodnie z art. 232 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. L 347 z dnia 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm., „dyrektywa 2006/112/WE”) stosowanie faktury elektronicznej podlega akceptacji odbiorcy. Jak zaś przewidziano w art. 218, *in principio* dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie uznają za faktury dokumenty lub noty w formie papierowej lub w formie elektronicznej. Nie jest zatem dopuszczalne – w świetle dyrektywy – nałożenie na podatnika obowiązku wystawiania faktur elektronicznych ani obowiązku akceptowania faktur elektronicznych, a w KSeF innych faktur przecież nie będzie (dane z faktur papierowych, które w niektórych transakcjach wciąż będą wystawiane, pozostaną poza KSeF).

Podstawę do wprowadzenia odstępstwa stanowi art. 395 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Na mocy powyższego postanowienia wydana została decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z dnia 17 czerwca 2022 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 168 z dnia 27 czerwca 2022 r., s. 81 ze zm., „decyzja 2022/1003”).

Z wniosku Rzeczypospolitej Polskiej o wydanie powyższej decyzji wynika, że środek w postaci obowiązkowego stosowania KSeF postrzegany był jednocześnie jako środek mający przeciwdziałać niektórym formom uchylania się od opodatkowania (czwarty motyw preambuły do decyzji)³ oraz środek upraszczający pobór podatku (piąty motyw preambuły do decyzji)⁴. Na marginesie twierdzenie, że KSeF służy uproszczeniu poboru podatku jest raczej dyskusyjne, w szczególności jeśli uwzględni się to, że decyzja 2022/1003 wprowadza odstępstwa jedynie od przepisów dających podatnikom prawo wyboru, w jakiej formie faktury wystawiać i w jakiej przyjmować. Niemniej jednak Komisja Europejska, powtarzając w preambule rzeczzonej decyzji tezę z wniosku Rzeczypospolitej Polskiej, w jakimś zakresie tezę tę legitymizuje.

Zgodnie z art. 1 decyzji 2022/1003, w drodze odstępstwa od art. 218 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Polskę w przypadku podatników mających siedzibę na terytorium Polski do akceptowania wyłącznie tych faktur, które zostały wystawione w postaci dokumentów lub not w formie elektronicznej. W art. 2 tej samej decyzji przewidziano natomiast, że w drodze odstępstwa od art. 232 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Polskę do postanowienia,

³ Polska utrzymuje, że szczególnie środek przyczyni się do lepszego zwalczania oszustw związanych z podatkiem od wartości dodanej (VAT) i uchylania się od VAT. Szczególny środek, w połączeniu z przekazywaniem dodatkowych danych dotyczących transakcji, znacznie poprawi zdolności analityczne polskiej administracji podatkowej, umożliwiając jej automatyczną weryfikację spójności między zadeklarowanym a zapłaconym VAT oraz zwiększając dokładność weryfikacji wniosków o zwrot VAT składanych przez podatników. Ponadto będzie on stanowił uzupełnienie innych środków mających na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT i uchylania się od VAT oraz modernizację systemu VAT, takich jak Jednolity Plik Kontrolny do celów VAT, mechanizm podzielonej płatności, elektroniczny system analizowania przepływów środków pieniężnych oraz system kas rejestrujących online, służący do monitorowania sektora detalicznego.

⁴ Polska uważa, że szczególnie środek zapewni szereg środków upraszczających, aby ułatwić podatnikom wypełnianie ich obowiązków, takich jak wstępne wypełnianie deklaracji VAT i informacji podsumowujących lub szybsze zwroty VAT. Szczególny środek przyniesie podatnikom korzyści, takie jak usługi przechowywania i archiwizacji faktur świadczone przez administrację oraz automatyzacja procesów księgowych. Zdaniem Polski nie oczekuje się, by koszty, jakie podatnicy będą musieli ponieść w celu dostosowania swoich systemów do szczególnego środka, były znaczne, zwłaszcza w porównaniu z korzyściami, jakie uzyskają dzięki szczególnemu środkowi. Aby pomóc w tych dostosowaniach, Polska wprowadziła dobrowolne fakturowanie elektroniczne przed wprowadzeniem szczególnego środka. Ponadto udostępnione zostaną bezpłatne narzędzia służące zapewnieniu zgodności ze szczególnym środkiem oraz przeprowadzona zostanie szeroko zakrojona kampania informacyjna mająca na celu zapoznanie podatników z nowymi przepisami dotyczącymi VAT w zakresie szczególnego środka.

że stosowanie faktur elektronicznych wystawianych na terytorium Polski nie jest uzależnione od akceptacji odbiorcy.

Warto przy tym zauważyć, że aktualnie w dyrektywie 2006/112/WE brak przepisów dotyczących bieżącego raportowania czynności opodatkowanych. Państwa członkowskie oddolnie wprowadzają takie systemy według własnych pomysłów. Za podstawę do ich wprowadzenia w dyrektywie przyjmuje się art. 273, który stanowi, że:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskim przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3.”

Nakładane przez państwa członkowskie obowiązki mogą przy tym podlegać ograniczeniom wynikającym z zasady proporcjonalności będącej zasadą ogólną prawa Unii Europejskiej⁵.

Digitalizacja sprawozdawczości VAT w innych niż Polska państwach członkowskich UE

Także inne niż Polska państwa członkowskie UE wprowadzają krajowe rozwiązania sprawozdawczości cyfrowej, niekiedy wymagające akceptacji ze strony instytucji unijnych jako środki szczególnie przewidziane w art. 395 dyrektywy 2006/112/WE. Warto tu chociażby zwrócić uwagę na decyzję wykonawczą Rady (UE) 2018/593 z dnia 16 kwietnia 2018 r. upoważniająca Republikę Włoską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 99 z dnia 19 kwietnia 2018 r., s. 14 ze zm., „decyzja 2018/593”). W art. 1 tej decyzji przewidziano, że na zasadzie odstępstwa od art. 218 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Włochy do uznawania wyłącznie faktur w formie dokumentów lub wiadomości w formie elektronicznej, jeżeli są one wystawiane przez podatników mających siedzibę na

⁵ Szerzej na ten temat: A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

terytorium Włoch. Z jej art. 2 wynika natomiast, że na zasadzie odstępstwa od art. 232 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Włochy do wprowadzenia uregulowań przewidujących, że stosowanie faktur elektronicznych wystawianych przez podatników mających siedzibę na terytorium Włoch nie podlega obowiązkowi akceptacji przez odbiorcę. Zakres odstępstw od wymogów dyrektywy 2006/112/WE przypomina zatem ten wynikający z decyzji 2022/1003 dotyczącej Polski, co oczywiście nie oznacza tożsamości rozwiązań krajowych, gdyż te wprowadzane są dopiero na mocy przepisów państw członkowskich, które muszą mieścić się w granicach wytyczonych decyzjami upoważniającymi państwa do stosowania środków szczególnych.

Podobieństwa do obydwu wyżej wskazanych decyzji ujawnia też treść decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/133 z dnia 25 stycznia 2022 r. w sprawie upoważnienia Francji do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 oraz art. 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 20 z dnia 31 stycznia 2022 r., s. 272).

Raportowanie transakcji w czasie rzeczywistym – na potrzeby VAT – wprowadzono najpierw we Włoszech, Hiszpanii i na Węgrzech⁶. Także w Grecji wymaga się raportowania w czasie rzeczywistym⁷. Systemy te nie są identyczne – przykładowo w Hiszpanii faktury wprowadza się do systemu *ex post*⁸ (i wymóg nie dotyczy wszystkich podatników), co stanowi przeciwieństwo systemów typu *clearance*, w ramach których faktura podlega wstępnej akceptacji w systemie administracji podatkowej, do którego trafia najpierw. Systemy takie mają zastosowanie we Włoszech i Rumunii⁹.

Także wcześniejsze rozwiązania zmierzające do automatyzacji przekazywania administracji podatkowej dokładnych danych, jakkolwiek oparte na pewnych standardach międzynarodowych, nie wynikały jednak ze zharmonizowanych przepisów unijnych¹⁰. W Bułgarii wymaga się od podatników, w tym podmiotów niekrajowych do elektronicznego złożenia rejestru sprzedaży i rejestru nabyć wraz z deklaracją podatkową, niezależnie od wartości transakcji,

⁶ S. Jafari, *Business-Friendly Real-Time Reporting in the European Union – Are We Moving in the Right Direction?* “International VAT Monitor” 2021, No. 5, s. 231.

⁷ *EU VAT Compass 2024/2025*, red. F. Annacondia, I. Herrero Moreno, Amsterdam 2024, s. 1084.

⁸ Zob. L. M. Romero Flor, *The New Spanish Immediate Information Supply System*, “International VAT Monitor 2020”, No. 6, s. 220 i n.

⁹ *EU VAT Compass...*, s. 1086.

¹⁰ Zob. np. N. Petrosino, *Are You Ready for the Technology?* “International VAT Monitor” 2019, No. 2, s. 59.

w formacie txt¹¹. W Republice Czeskiej obowiązkowe jest raportowanie transakcji (z podziałem na poszczególne faktury je dokumentujące, chyba że wartość transakcji jest poniżej 10.000 CZK, w takim wypadku raportowaniu podlega łączna wartość transakcji) – zarówno przez podmioty z siedzibą w Republice Czeskiej, jak i poza nią – w formacie xml¹². W Chorwacji podmioty krajowe i zagraniczne składają wraz z deklaracją podatkową rejestr faktur zakupowych w formacie xml, przy czym obowiązek ten nie dotyczy podmiotów, które mogą składać deklaracje w formie papierowej¹³. Na mocy rozwiązań estońskich podmioty krajowe i zagraniczne wraz z deklaracją podatkową składają załącznik z danymi transakcyjnymi, chyba że łączna kwota wykazana w fakturach jest mniejsza niż 1 000 EUR. Załącznik składa się elektronicznie w formacie xml albo csv, przy czym dopuszczalne jest jego złożenie w wersji papierowej¹⁴. Również w Łotwie wymagane jest złożenie załącznika do deklaracji z danymi transakcyjnymi, przy czym jest on składany w formacie pdf, a transakcje poniżej 150 EUR można agregować¹⁵. Podobne wymogi obowiązują w Rumunii, Słowacji oraz w Irlandii Północnej¹⁶. Rozwiązania zbliżone do polskiego JPK-VAT obowiązują w Litwie, Portugalii i Rumunii¹⁷.

W literaturze już pewien czas temu wspomniano, że różnorodność systemów raportowania elektronicznego może spowodować powstanie Cyfrowej Wieży Babel¹⁸.

VAT in the Digital Age

Pakiet ViDA dotyczy informacji podsumowujących. Zgodnie z obowiązującymi przepisami unijnymi informacje te zawierają dane dotyczące transakcji wewnątrzspółnotowych – dostaw towarów i świadczenia usług (art. 262 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE). Informacje obejmują okresy miesięczne (art. 263 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE), chociaż państwa członkowskie mogą przewidzieć możliwość składania informacji za okresy dłuższe niż miesięczne (art. 263 ust. 1a-1c oraz art. 270 dyrektywy 2006/112/WE). Państwa członkowskie mogą

¹¹ *EU VAT Compass...*, s. 1080–1081.

¹² *Ibidem*, 1081.

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ *Ibidem*, s. 1081–1082.

¹⁶ *Ibidem*, s. 1082.

¹⁷ *Ibidem*, s. 1083–1084.

¹⁸ J.R. Verdera, *The New E-Invoicing Rules in Saudi Arabia: A New Paradigm of Tax Administration in the GCC?* “International VAT Monitor” 2020, No. 6, s. 298.

zarówno pozwolić na składanie informacji podsumowujących w formie elektronicznej, jak i wymagać takiej formy (art. 263 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE).

W art. 264–265 przewidziano pewien katalog danych, które obejmuje informacja podsumowująca, przy czym państwa członkowskie mogą wymagać dodatkowych informacji (art. 266 dyrektywy 2006/112/WE).

Informacje podsumowujące są o tyle ważne, że pozwalają na bardziej precyzyjną, niż na podstawie samej tylko deklaracji podatkowej, identyfikację transakcji wewnątrzspółnotowych oraz zaangażowanych w nie podmiotów. Jest to ważne, gdyż transakcje towarowe – wewnątrzspółnotowe dostawy towarów – wiążą się z prawem do zastosowania stawki 0% (czyli zwolnienia z prawem do odliczenia), a transgraniczne świadczenie usług skutkuje opodatkowaniem w państwie określonym zgodnie z regułami dotyczącymi miejsca świadczenia usług przy jednoczesnym zachowaniu prawa do odliczenia (także podatku naliczonego z jurysdykcji innych niż państwo opodatkowania usługi). Transakcje te są – jak już wcześniej wspomniano – narażone na oszustwa.

Obecnie dane nie docierają do organów podatkowych zbyt szybko. Standardem jest składanie informacji podsumowujących dopiero w miesiącu po transakcji, a dopuszczalne na poziomie prawa unijnego są terminy zdecydowanie dłuższe. Co więcej, treść informacji podsumowujących daje co prawda lepszy obraz sytuacji od deklaracji podatkowej, lecz wciąż dane te nie pozwalają na szybkie i niezawodne wykrywanie nieprawidłowości.

W pakiecie ViDA przewidziano zastąpienie wskazanego powyżej obowiązku przedstawiania informacji podsumowujących wymogami w zakresie sprawozdawczości cyfrowej dla transakcji wewnątrzspółnotowych. Zapewni to szybsze dostarczanie informacji dotyczących poszczególnych transakcji oraz wyższą jakość informacji. Obecnie dane zagregowane są według nabywców, a po wejściu w życie zmieniane będą dane transakcyjne. W informacji podsumowującej znajdują się nowe pola, takie jak: numer faktury (pierwotnej, korygującej), numer rachunku bankowego oraz uzgodnione terminy zapłaty. Co jednak istotne, państwa członkowskie nie będą mieć możliwości żądania dodatkowych danych w informacji podsumowującej.

W ramach ViDA zakłada się harmonizację istniejących i przyszłych systemów sprawozdawczości dotyczących odpłatnych dostaw towarów i świadczenia usług dokonywanych na terytorium państwa członkowskiego, służącą uniknięciu obciążeń administracyjnych dla podatników prowadzących działalność transgraniczną, które wynikają z rozdrobnionych obecnie regulacji.

Co jasne, informacje gromadzone po zmianie przepisów będą uwzględniane w systemach analizy ryzyka państw członkowskich, co pomoże im w zwalczaniu oszustw związanych z VAT w handlu wewnątrzspółnotowym,

w szczególności wewnątrzspółnotowych oszustw typu „znikający podmiot gospodarczy”.

Problemy relacji między KSeF a ViDA

Prima vista można stwierdzić, że KSeF i ViDA to rozwiązania rozłączne. Pierwsze z nich dotyczy bowiem faktur wystawianych przez podmioty mające siedzibę na terytorium kraju dla innych podmiotów mających siedzibę w tym kraju. Drugie zaś, czyli ViDA, obejmuje zakresem regulacji informacje podsumowujące, a zatem dokumenty służące sprawozdawczości jedynie w odniesieniu do transakcji wewnątrzspółnotowych (choćby wymóg zbliżonego raportowania bywa wprowadzany na poziomie krajowym w szczególności w odniesieniu do transakcji objętych odwrotnym obciążeniem).

Powyższe zapatrywanie okazuje się jednak mylne, jeśli uwzględnimy niektóre spośród założeń projektu ViDA. Choćby transakcje krajowe nie są objęte zakresem projektu ViDA, państwa członkowskie wprowadzające wymogi dotyczące transakcji krajowych będą zobowiązane do przestrzegania systemu opracowanego w ramach ViDA (motyw 18. w preambule projektu ViDA, art. 271b tego projektu)¹⁹.

Państwa członkowskie będą zobowiązane do wdrożenia ViDA najpóźniej na początku 2028 r. (art. 4 wniosku ViDA), oczywiście przy założeniu, że projekt ten zostanie ostatecznie przyjęty w wersji zbliżonej do pierwotnie zaproponowanej. Do czasu wejścia w życie ViDA państwa członkowskie prawdopodobnie będą ubiegać się o odstępstwa na mocy artykułu 395 dyrektywy 2006/112/WE, aby wprowadzać krajowe rozwiązania systemowe dotyczące faktur elektronicznych. Najprawdopodobniej opracują własne odrębne systemy informatyczne, które nie będą w pełni kompatybilne z systemem, który wejdzie w życie na mocy dyrektywy ViDA. Niektóre państwa członkowskie zostały już do tej pory upoważnione do stosowania rzeczywistych systemów sprawozdawczych opartych na obowiązkowym e-fakturowaniu. Do tego dochodzą systemy raportowania, które wymagają stworzenia platform informatycznych, ale nie wprowadzają wyłomu w treści dyrektywy 2006/112/WE, a zatem są wprowadzane w państwach członkowskich bez decyzji wydawanych w trybie art. 395.

Mając na uwadze polskie doświadczenia związane z wprowadzeniem krajowego raportowania w czasie rzeczywistym (które ma być oparte na decyzji 2022/1003), czas potrzebny na testy systemów informatycznych i ich połączeń, przesunięcia w czasie jego wprowadzenia, trudno wyobrazić sobie kolejne zmia-

¹⁹ Zob. też P. Wille, *EU VAT in the Digital Age*, “International VAT Monitor” 2023, No. 1, s. 5–6.

ny tych systemów w związku z koniecznością wdrożenia ich interoperacyjności z systemem stworzonym na potrzeby ViDA. Polskie doświadczenia wykraczające poza zakres VAT pokazują również zawiłości elektronicznego raportowania w czasie rzeczywistym (przykładowo, obowiązkowe raportowanie wydań zwolnionych i obciążonych zerową stawką akcyzy było odraczane czterokrotnie na ponad trzy lata i po uruchomieniu nadal powoduje liczne problemy techniczne).

Wydaje się zatem, że lepszy rezultat mógłby zostać osiągnięty, gdyby najpierw powstał system na poziomie unijnym, a państwa członkowskie, tworząc własne rozwiązania czy to w sferze nieuregulowanej w prawie UE, czy objętej dozwolonymi odstępstwami, musiałyby się do rzeczonych rozwiązań unijnych dostosować.

Czy nastąpi ewolucja orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości?

W toku rozważań nt. wymogów związanych z fakturowaniem nie należy tracić z pola widzenia szerszej perspektywy wytyczonej chociażby judykaturą Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. I tak, w wyroku z dnia 29 września 2022 r. w sprawie C-235/21 *Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. przeciwko Republika Slovenija* (ECLI:EU:C:2022:739) Trybunał zaważył, iż art. 203 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że umowę zbycia i leasingu zwrotnego, po zawarciu której strony nie wystawiły faktury, można uznać za fakturę w rozumieniu tego przepisu, w przypadku gdy umowa ta zawiera wszystkie informacje niezbędne do tego, by organ podatkowy państwa członkowskiego mógł ustalić, czy materialne przesłanki prawa do odliczenia VAT zostały w danym wypadku spełnione (pkt 46 wyroku). W uzasadnieniu tego stanowiska Trybunał wskazał m.in., że podstawowa zasada neutralności VAT wymaga, by prawo do odliczenia naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymagań formalnych. W konsekwencji, jeżeli organy podatkowe posiadają informacje niezbędne do ustalenia, że spełnione są przesłanki materialne, to nie mogą one wprowadzać w odniesieniu do przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia tego podatku dodatkowych warunków, które mogłyby w efekcie praktycznie uniemożliwić wykonanie tego prawa (pkt 38 wyroku)²⁰. Organ podatkowy nie może odmówić prawa do odliczenia VAT

²⁰ Zob. też wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 15 września 2016 r. w sprawie C-516/14 *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira* (ECLI:EU:C:2016:690), pkt 42.

tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia przesłanek wymaganych w art. 226 pkt 6 i 7 dyrektywy 2006/112/WE, jeżeli dysponują one wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione są przesłanki materialne dotyczące tego prawa (pkt 39 wyroku)²¹.

Obowiązki związane z fakturowaniem są zatem postrzegane przez Trybunał Sprawiedliwości jako obowiązki formalne, których niedopełnienie nie stanowi samoistnej przesłanki pozbawienia podatnika uprawnień materialnych. Samo tylko wprowadzenie obowiązku fakturowania elektronicznego nic tu nie zmienia. Nawet wprowadzenie faktur do określonego systemu prowadzonego przez administrację podatkową będzie jedynie wymogiem formalnym – instrumentalnym. Co prawda, niewywiązanie się z takiego obowiązku utrudni administracji podatkowej ustalanie, czy podatnik prawidłowo wywiązuje się z nałożonych na niego obowiązków, ale z pewnością nie uniemożliwi weryfikacji powyższej okoliczności w toku postępowań jurysdykcyjnych (a niekiedy wręcz prostych czynności sprawdzających).

Wnioski

Sama idea pełnej digitalizacji kontaktów między podatnikami a administracją podatkową wzbudza pewne kontrowersje. Z jednej strony, wciąż można spotkać osoby, które nie korzystają z internetu, a przynajmniej nie korzystają z niego z własnej, nieprzymuszonej woli. Rozszerzanie elektronicznej sprawozdawczości podatkowej powoduje, że jednak z internetem styczność mieć muszą. Z drugiej zaś strony, wśród dzisiejszej młodzieży trudno pewnie spotkać osoby, które nie korzystają z sieci każdego dnia. Komunikacja elektroniczna jest dla młodych osób prawdopodobnie bardziej naturalna niż w jakiegokolwiek innej formie. Oznacza to, że odsetek osób, które także sprawozdawczość elektroniczną uznawać będą za najlepszą spośród możliwych powinien jedynie wzrastać.

Poza sporem jest przy tym jednak, że gromadzenie wszystkich szczegółowych danych transakcyjnych stworzy wyzwania związane z bezpieczeństwem danych, gdyż bazy dane te gromadzące niewątpliwie staną się celem ataków hakerskich²². W istocie może dojść do naruszeń tajemnic handlowych, ale też po prostu prawa do prywatności.

²¹ Zob. też wyrok w sprawie *Barlis 06*, pkt 43.

²² Szerzej na ten temat zob.: S. Jafari, *Combining Modern Technology and Real-Time Invoicing Reporting to Combat VAT Fraud: No Revolution, but a Technological Evolution*, International VAT Monitor VAT, No. 3, ss. 140 i n., M. Papis-Almansa, *The use of new technologies in VAT and taxpayer's rights*, [w:] *CJEU Recent Developments in Value Added Tax 2021*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, I. Kuniga, Wiedeń 2023, s. 1 i n.

Trzeba jednocześnie mieć na uwadze, że digitalizacja sprawozdawczości nie stanowi remedium na wszystkie problemy, lecz jedynie ułatwia wykrycie nieprawidłowości. Rozważa się zatem również wykorzystanie technologii do wdrożenia poboru VAT od pewnych usług w czasie rzeczywistym²³.

Mając powyższe na uwadze, można wrócić do sedna problemu, jakim jest relacja między KSeF a ViDA. Podatek od wartości dodanej jest podatkiem w najszerszym zakresie zharmonizowanym na poziomie unijnym. Wprowadzanie zróżnicowanych rozwiązań krajowych, o tak dużej doniosłości jak KSeF, skutkuje fragmentaryzacją rozwiązań VAT-owskich w ramach UE, co trudno ocenić pozytywnie – tym bardziej, że osiągnięcie celów tak KSeF, jak ViDA, będzie możliwe właśnie wówczas, gdy uda się zbudować systemy możliwie najbardziej zbliżone – także w aspekcie technologii informatycznych. Wydaje się zatem, że należy dążyć do możliwie szybkiego wdrożenia systemu ViDA i obudowania go krajowymi systemami sprawozdawczymi w pełni interoperacyjnymi z systemem ViDA.

Bibliografia

- EU VAT Compass 2024/2025*, red. F. Annacondia, I. Herrero Moreno, Amsterdam 2024.
- Jafari S., *Business-Friendly Real-Time Reporting in the European Union – Are We Moving in the Right Direction?* “International VAT Monitor” 2021, No. 5. <https://doi.org/10.59403/18db83e>
- Jafari S., *Combining Modern Technology and Real-Time Invoicing Reporting to Combat VAT Fraud: No Revolution, but a Technological Evolution*, “International VAT Monitor”, No. 3
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020
- Müller R., *Proposal for an Automated Real-Time VAT Collection Mechanism in B2C E-Commerce Using Blockchain Technology*, “International VAT Monitor” 2020, No. 3. <https://doi.org/10.59403/3ecfzka>
- Papis-Almansa M., *The use of new technologies in VAT and taxpayer's rights*, [w:] *CJEU Recent Developments in Value Added Tax 2021*, red. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, K. Spies, C. Staringer, I. Kuniga, Wiedeń 2023.
- Petrosino N., *Are You Ready for the Technology?* “International VAT Monitor” 2019, No. 2. <https://doi.org/10.59403/pq3pmq>

²³ Zob. np. R. Müller, *Proposal for an Automated Real-Time VAT Collection Mechanism in B2C E-Commerce Using Blockchain Technology*, “International VAT Monitor” 2020, No. 3, s. 135–138.

Romero Flor L. M., *The New Spanish Immediate Information Supply System*, “International VAT Monitor 2020”, No. 6.

Verdera J.R., *The New E-Invoicing Rules in Saudi Arabia: A New Paradigm of Tax Administration in the GCC?* “International VAT Monitor” 2020, No. 6.

Wille P., *EU VAT in the Digital Age*, “International VAT Monitor” 2023, No. 1.
<https://doi.org/10.59403/3v3bwy6>

Marek Bełdzikowski¹

Proces digitalizacji kas rejestrujących w Polsce

Streszczenie

Autor prezentuje szczególne znaczenie rejestracji obrotu dokonywanego przez podatników VAT z niepodatnikami tego podatku. Ten typ transakcji od samego początku podatku VAT w Polsce uznano za ryzykowny dla skarbu państwa i objęto go szczególnymi zasadami rejestracji i raportowania na rzecz organów skarbowych. Autor wskazuje automatyczne mechanizmy kontrolne oraz ich stopniową cyfryzację. Podejmuje próbę opisanego procesu, szczególnie uwzględniając napotykaną w nim trudności i przeszkody. Zwraca uwagę na pojawienie się tzw. wirtualnych kas fiskalnych, które są prawdopodobnie zapowiedzią szerszego zjawiska przenoszenia do świata wirtualnego materialnych narzędzi obsługujących podatek VAT.

Słowa kluczowe: kasy rejestrujące, kasy rejestrujące online, ewidencjonowanie sprzedaży, uszczelnianie systemu podatkowego, cyfryzacja.

The process of digitalization of cash registers in Poland

Abstract

The author presents the special importance of registering turnover made by VAT payers with non-taxpayers. This type of transaction has been considered risky for the state treasury since the beginning of VAT legislation in Poland. As a result, it was covered by special rules for registration and reporting to tax authorities. The article indicates the automatic control mechanisms and their gradual digitalization. The author is an attempt to describe this process, taking into account the difficulties and obstacles encountered in it and draws attention to the emergence of the so-called “virtual cash registers”, which are probably a harbinger of a broader phenomenon of transferring material VAT tools to the virtual world.

Keywords: cash registers, online cash registers, turnover recording, tightening the tax system, digitalization.

¹ Centrum Badań nad VAT-em Akademia Leona Koźmińskiego, ORCID: 0009-0001-3473-6935.

Wstęp

Elementem składowym konstrukcji podatku od towarów i usług jest obrót, stanowiący podstawę obliczania podatku. Uchwycenie obrotu jest więc kluczowym zadaniem zarówno dla podatników, jak i dla nadzorujących prawidłowość poboru podatku, czyli administracji podatkowej. Warto zauważyć, że pomiar i nadzór obrotu w podatku od towarów i usług jest znacznie łatwiejszy, gdy jest on dokonywany z innymi podatnikami VAT. Natomiast, gdy sprzedaż jest dokonywana na rzecz podmiotów, które nie mają statusu podatnika VAT, piecza nad poprawnym obliczaniem takiego obrotu jest zdecydowanie trudniejsza. Podatnik VAT – z racji samoobliczania podatku – jest zobowiązany do rejestrowania swojego obrotu za pomocą ustrukturyzowanych dokumentów, ale także raportowania go – w tej chwili wraz z deklaracją JPK-VAT – na rzecz organów podatkowych. Warto podkreślić, iż podatnik VAT jest również, we własnym interesie ekonomicznym, zainteresowany przestrzeganiem tych reguł. Wszystkie te przesłanki nie występują, gdy sprzedaż – więc też obrót, jest dokonywana z podmiotem niebędącym podatnikiem VAT. Nabywca nie jest beneficjentem możliwości obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, a sprzedawca (dostawca) jest zainteresowany obniżaniem swojego podatku należnego. Transakcje pomiędzy podatnikami VAT a osobami fizycznymi (z definicji niepodatnikami VAT) są jednym z obszarów ryzykownych – dla poboru – w podatku od towarów i usług. Zasadnicze różnice pomiędzy sprzedażą dokonywaną na rzecz podmiotów profesjonalnych (B2B) i tych, które nabywają towary bądź usługi, nie działając jako podmiot gospodarczy (B2C) zmuszają ustawodawcę do zastosowania odmiennych rozwiązań legislacyjnych. Ten rodzaj obrotu poddano szczególnym regulacjom. Po pierwsze podatnicy podatku od wartości dodanej którzy dokonują sprzedaży zgodnie z definicją z art. 2 pkt. 22 ustawy o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. Nr 54, poz. 535), tj. z dnia 9 lutego 2024 r. (Dz.U. z 2024 r., poz. 361) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług) oraz na rzecz rolników ryczałtowych (zgodnie z definicją ujętą w art. 2 pkt 19 ustawy o podatku od towarów i usług). Warto jednak zwrócić uwagę, iż ewidencja prowadzona za pomocą kasy rejestrującej nie zastępuje w pełni ewidencji określonej w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, z tego powodu, iż ewidencja kasowa dotyczy wyłącznie sprzedaży dokonywanej przez podatnika (i to często tylko części dokonywanej

sprzedaży) dokonywanej na rzecz osób fizycznych, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług), tymczasem ewidencja pełna obejmuje także zakupy i wynikającą z nich wysokość podatku naliczonego.

Kasa rejestrująca

Kolejnym rozwiązaniem, po które sięgnięto, jest automatyzacja procesu rejestracji tego obrotu. Już na samym początku obowiązywania podatku od towarów i usług w Polsce na podatników nałożono obowiązek stosowania kas rejestrujących². Ewidencja za pomocą kas rejestrujących to sformalizowany oraz obowiązkowy sposób prowadzenia ewidencji obrotu oraz kwot podatku należnego dla potrzeb podatku od towarów i usług. Jego podstawowym celem było zapewnienie technicznego sposobu ewidencjonowania niektórych czynności podlegających opodatkowaniu. Ściśle sformalizowany charakter takiej ewidencji zapewnia organom skarbowym weryfikację obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych podatnika. Zasadniczym powodem wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących było dążenie do uszczelnienia systemu podatkowego poprzez ograniczenie tzw. szarej strefy, czyli do wyeliminowania niewykazywania przez podatników części dochodów z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług³. Kasa rejestrująca ma zapewnić informację, czy deklarowane obroty, od których wylicza się podatki, są zbliżone do rzeczywistych, czy też zaniżone. Pojęcie kasy fiskalnej zostało zdefiniowane w ustawodawstwie poprzez regulacje ustawowe – art. 145a ust 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym „Kasa rejestrująca (...) musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych danych dotyczących dokonywanych sprzedaży, w tym wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane, a w przypadku kasy z elektronicznym zapisem kopii – dodatkowo zapewniać bezpieczne ich przesyłanie na zewnętrzne nośniki danych”. Akty niższego rzędu – rozporządzenia bardzo dokładnie definiują samą konstrukcję urządzenia technicznego zwanego kasą fiskalną. Bardzo szczegółowe w tym zakresie są regulacje Rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących z dnia 12 września 2021 r. (Dz.U. z 2021 r., poz. 1759). Paragraf 6 tego rozporządzenia wprost definiuje części składowe kasy fiskalnej, wymieniając 13 jej elementów składowych. Przepisy

² S. Adamczyk-Kaczmarz, *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa”, tom 11, nr 2, s. 14.

³ T. Michalik, *VAT Komentarz*, Warszawa 2013, s. 979.

prawa wyraźnie ograniczają również władztwo samego właściciela kasy „dostęp do wnętrza kasy jest zabezpieczony co najmniej jedną plombą mechaniczną, przy czym ta plomba jest (...) oznaczona cechą identyfikującą serwisanta kasy” (§ 7 rozporządzenia z dnia 12 września 2021 roku) – szczególnie w odniesieniu do pamięci fiskalnej kasy, która jest kontrolowana wyłącznie bezpośrednio przez program pracy kasy; (...) jest umieszczona (...) w sposób uniemożliwiający dostęp do tej pamięci” (§ 8). Formalnie definiuje się również szczególnie uprawnienia podmiotu zewnętrznego wobec właściciela kasy, który zgodnie z § 2 rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2019 r. (Dz.U. z 2019 r., poz. 816 – (...)) posiada upoważnienie do wykonywania serwisu i identyfikator serwisanta”.

Kluczowym elementem, konstytuującym istnienie kasy fiskalnej, jest tak zwana pamięć fiskalna, która jest tylko jednym z rodzajów pamięci kasy fiskalnej – pozostałe to pamięć chroniona oraz pamięć operacyjna. Pamięcią chronioną zgodnie z § 2 pkt 13 rozporządzenia z dnia 12 września 2021 r. jest „urządzenie trwale zawarte w kasie on-line, zawierające elektroniczny nośnik danych, umożliwiające zapis i odczyt dokumentów fiskalnych i нефiskalnych wystawianych przy użyciu tej kasy i innych danych związanych z używaniem kasy pod bezpośrednią kontrolą programu pracy kasy, w sposób uniemożliwiający ich zmianę bez wykrycia tego zdarzenia podczas sprawdzenia zapisów z zawartością pamięci fiskalnej”. Kolejny punkt (14) tego paragrafu – definiuje pamięć fiskalną jako „urządzenie trwale zawarte w kasie, zawierające elektroniczny nośnik danych, umożliwiające jednokrotny i niezamienialny zapis danych pod bezpośrednią kontrolą programu pracy kasy, które są nieusuwalne bez zniszczenia samego urządzenia oraz wielokrotny odczyt tych danych”. Pamięć fiskalna – znów izolowana przez ustawodawcę od pozostałych elementów kasy – stanowi kluczowe rozwiązanie dla możliwości nadzoru nad transakcjami dokonywanymi przez podatnika podatku od towarów i usług. Oczywiście w klasycznej kasie fiskalnej podstawowym problemem jest dostęp organów podatkowych do danych w pamięci fiskalnej. Jest ona możliwa w zasadzie tylko w przypadku dokonywania kontroli podatkowej u podatnika. Oznacza to, że działania kontrolne zawsze będą dokonywane z dużym opóźnieniem. Ustawodawca stara się wzmacniać możliwości kontrolne „zaprogramowane” w kasie fiskalnej, poprzez odpowiednie kształtowanie obowiązków użytkowników kas fiskalnych.

Obowiązki użytkowników kas fiskalnych

Obowiązki użytkownika kasy fiskalnej są w sposób wyjątkowy zdefiniowane w regulacjach podatku od towarów i usług. Wyjątkowość przejawia się nie tylko w szczególowości regulacji określonych czynności, lecz także w sankcjach za

brak ich dokonywania. Zgodnie z brzmieniem art. 111 ust 3a ustawy o podatku od towarów i usług jest to m.in.: obowiązek wystawiania paragonu fiskalnego bądź faktury z każdej sprzedaży, niezwłoczne zgłoszenie właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy; udostępnianie kasy rejestrującej do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów; poddawanie kas rejestrujących przeglądowi technicznemu przez właściwy podmiot prowadzący serwis kas rejestrujących. Dodatkowe obowiązki polegają na konieczności przechowywania kopii dokumentacji wytwarzanej przez same kasy rejestrujące. Przestrzeganie tych obowiązków jest zabezpieczone surowymi sankcjami, głównie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Prawdopodobnie najbardziej dotkliwą sankcją jest brak możliwości prowadzenia sprzedaży, czyli w wielu przypadkach *de facto* działalności gospodarczej – gdy ewidencjonowanie nie jest możliwe (art. 111 ust 3 ustawy o podatku od towarów i usług). A samo naruszenie obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży za pomocą kas rejestrujących rodzi możliwość nałożenia na podatnika dodatkowego zobowiązanie podatkowego (tzw. sankcji) w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Przyglądając się szczególnie zainteresowaniu ustawodawcy dla transakcji dokonywanych przez podatników podatku VAT z niepodatnikami tego podatku, warto zadać sobie pytanie, czy przekładają się one na skuteczność poboru podatku z tytułu tych transakcji. Doświadczenia – nie tylko polskie – pokazują, że wysiłki ustawodawcy oraz obciążania podatników zobowiązanych do stosowania kas fiskalnych nie doprowadzają do całkowitej do eliminacji tzw. szarej strefy. W wielu obszarach gospodarki – o dużym udziale szarej strefy – obowiązku stosowaniu kas rejestrujących *de facto* nie udało się wyegzekwować. Co więcej, kontrolowanie poprawności stosowania kas rejestrujących – poprzez weryfikację poprawności rejestracji tych transakcji przez administrację podatkową, było w zasadzie możliwe tylko poprzez czasochłonną analizę papierowych rolek. Uniemożliwiało to weryfikowanie na bieżąco, czy i jaka sprzedaż jest ewidencjonowana oraz czy miały miejsce przerwy w ewidencji. Między innymi dlatego poszukiwano niekonwencjonalnych rozwiązań, które przyczyniłyby się do większej i pełniejszej kontroli fiskusa nad obrotami podatników dokonujących sprzedaży dla osób fizycznych. Przykładem takich niekonwencjonalnych działań podejmowanych w Polsce było organizowanie tzw. loterii paragonowych. Miały zachęcać klientów do pobierania i gromadzenia paragonów fiskalnych. Była to jedna z prób mających spowodować, że wykazywany (i w konsekwencji opodatkowany) będzie cały obrót wygenerowany przez podatnika. Brakowało wyraźnych efektów tych działań. Co więcej, rozszerzanie obowiązku stosowania kas fiskal-

nych na kolejne grupy zawodowe powodowało częsty opór i protesty⁴. System rejestracji oparty na kasach fiskalnych wymagał więc modernizacji.

Wprowadzenie kas online

Konieczność modernizacji kas fiskalnych zbiegła się z procesem cyfryzacji podatku od wartości dodanej i wprowadzaniem nowych rozwiązań legislacyjnych i technicznych w tym zakresie. Interesujące wydaje się, że w przypadku Polski rozwiązania dotyczące B2C wprowadzono po cyfryzacji obrotu profesjonalnego (B2B) poprzez rozwiązania takie jak cyfryzacja deklaracji podatkowych i jednolitego pliku kontrolnego. W wielu krajach cyfryzacja kas fiskalnych była zazwyczaj jednym z pierwszych etapów cyfryzacji podatku od towarów i usług. W Polsce zdecydowano się na wprowadzenie systemu kas online, opartego na systemowym przesyłaniu danych o sprzedaży z paragonów do centralnej pamięci z definicji niekasowalnej i nieulotnej. System taki musi być dostępny online, z wysokim poziomem dostępności. Jego główną cechą jest centralne nadawanie unikalnych numerów transakcji/paragonów, oczywiście z zabezpieczeniem na wypadek odcięcia od sieci – czyli przejścia z trybu online do offline. Ogólny schemat działania tego systemu zakłada stałą komunikację podatnika z organem podatkowym⁵. Według szacunków Ministerstwa Finansów uszczelnienie systemu ewidencjonowania sprzedaży detalicznej wskutek wprowadzenia kas online miał zwiększyć wpływ z podatku od towarów i usług o 1–2% (co w ocenie Ministerstwa stanowiłoby znaczącą kwotę w skali kraju)⁶. Nie były to oczekiwania nieuzasadnione. W analizowanym przez Polskie Ministerstwo Finansów rozwiązaniu wprowadzonym przez Węgry odnotowano dla całego 2014 roku (pierwszy rok funkcjonowania systemu kas online) wzrost wpływów VAT o 8%, a w roku 2015 o kolejne 7%⁷. Podobnym sukcesem zakończyło się wprowadzenie kas online w Chorwacji. W niektórych obszarach gospodarki zanotowano wzrost przychodów podatkowych o 40%. Zgodnie z danymi chorwackiego Ministerstwa Finansów restauracje, prawnicy i handlowcy ujawnili o około 18% większe obroty po roku funkcjonowania kas fiskalnych online. Według oficjalnych informacji chorwackiego ministra finansów, od

⁴ Wiele grup społecznych organizowało protesty – np. taksówkarze organizowali protesty w centrach miast. Protestowali również lekarze czy zawodowi prawnicy – adwokaci, radcowie prawni.

⁵ M. Jakubowska, *Koncepcje modernizacji systemu fiskalizacji na przykładzie wybranych państw*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2/1, s. 141.

⁶ S. Adameczyk-Kaczmar, *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa”, 2019, tom 11, nr 2, s. 16.

⁷ M. Jakubowska, *Koncepcje...*, s. 143.

2013 r., kiedy wprowadzono system kas online, sprzedawcy i przedsiębiorcy podwoili ujawniane obroty⁸.

Proces wprowadzania podobnego rozwiązania w Polsce okazał się wyjątkowo długotrwały, szczególnie na tle działań podejmowanych w obszarze cyfryzacji podatku VAT po 2015 roku. W dniu 17 sierpnia 2016 r. Minister Rozwoju przedstawił projekt rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, który podlegał istotnym zmianom. Ponadto w jego treści zawarto obszernie uzasadnienie zmian wprowadzanych w polskim systemie fiskalizacji. Kolejna wersja, tj. projekt z dnia 23 maja 2017 r., została opublikowana w dniu 20 lipca 2017 roku⁹. Zgodnie z projektem od 1 stycznia 2018 r. miała zostać wprowadzona cyfryzacja dokumentów i raportów fiskalnych oraz transmisji online danych z kas fiskalnych (w formacie JPK) do centralnej bazy danych prowadzonej przez Ministra Finansów. Prace legislacyjne przedłużały się jednak i kasy online stały się faktem dopiero 22 czerwca 2018 r. – wówczas ogłoszone zostało Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 28 maja 2018 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące¹⁰. Rozporządzenie zawierało szczegółową listę wytycznych dotyczących nie tylko parametrów technicznych kas fiskalnych, ale i samej procedury przekazania kas do uzyskania homologacji.

Projekt zmian ustawowych – nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzająca kasy online – trafił do Sejmu 27 kwietnia 2018 r. i zobowiązywał jedynie część przedsiębiorców do wdrożenia kas fiskalnych online do końca 2018 r. (zgodnie z uchwalonymi przepisami ten termin został zmieniony na 31 grudnia 2019 r.).

Głównym założeniem nowego rozwiązania było przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni informacji z prowadzonej ewidencji oraz o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas. Miało to zapewnić bezpośredni dostęp do tych danych organom podatkowym, które w przeciwieństwie do pamięci fiskalnych rozproszonych w poszczególnych kasach fiskalnych. W tym celu stworzono centralny system teleinformatyczny (tj. Centralne Repozytorium Kas) prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z art. 111a ust. 2 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług Centralne

⁸ Ibidem, s.144.

⁹ S. Adamczyk-Kaczmaro. op. cit., s. 1.7

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 28 maja 2018 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące: Dz.U. z 2018 r., poz. 1206.

Repozytorium Kas (CRK) jest systemem teleinformatycznym służącym do odbierania i gromadzenia danych z kas rejestrujących. System ten odbiera i gromadzi dane z kas rejestrujących w celach analitycznych i kontrolnych. Oczwistym celem tego rozwiązania jest wymuszenie bardziej rzetelnej ewidencji sprzedaży. Podatnik będzie miał zawsze świadomość, że jego działalność podlega monitorowaniu przez cały okres jej prowadzenia. Repozytorium CRK pozwala Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na bieżąco monitorować wszystkie transakcje dokumentowane za pomocą kas online. Nie można się oprzeć wrażeniu, że ustawodawca, tworząc ten system, oczekiwał na możliwość stworzenia permanentnego połączenia i transferu danych z każdej kasy online do CRK w sposób mający uniemożliwić ingerencję ludzką w samo przesyłanie danych i – co bardziej istotne – w funkcjonowanie takiej kasy. Trzeba podkreślić, że rozwiązanie, które przyjęto w Polsce, nie zakłada konieczności podtrzymywania ciągłej łączności między kasą fiskalną online a Centralnym Rejestrem Kas. Informacje z kasy fiskalnej są przesyłane w określonych sesjach łączności, kiedy to przesyłane są dokumenty z całego dnia pracy. Oczywiście takie rozwiązanie czyni sytuację podatnika znośniejszą, choć pozbawia organy podatkowej stałego nadzoru nad danym urządzeniem. W praktyce dostęp online do wszystkich urzędów (w 2024 r. w całym kraju jest użytkowanych około 2,4 mln kas fiskalnych), jest trudny do wykorzystania przez służby kontrolne. Urzędów rejestrujących jest po prostu zbyt wiele w stosunku do urzędników, którzy mogliby kontrolować np. poprawne wystawiania paragonu. Dlatego bardziej efektywne jest sporządzanie analiz pracy poszczególnych urzędów i na tej podstawie podejmowanie działań kontrolnych. Rozwiązanie polegające na ustanowieniu sesji łączności z urządzeniami pozwala na weryfikację spływających danych. Urządzenia nielogujące się w danych sesjach łączności będzie oczywiście budziło podejrzenia organów kontrolnych. Szczególnie że, chcąc ułatwić życie podatnikom – zautomatyzowano proces rejestrowania kasy online w organach podatkowych. Proces fiskalizacji (czyli zgłoszenie kasy do naczelnika urzędu skarbowego) dokonuje się automatycznie i nie wymaga działań ze strony podatnika. W aspekcie formalnym ustawodawca nałożył na podatnika obowiązek zapewnienia połączenia umożliwiającego przesyłanie danych między kasą online a Centralnym Repozytorium Kas w określony sposób¹¹. W przypadku problemów z połączeniem z CRK, niezależnych od podatnika, podatnik jest zobowiązany do zapewnienia tego połączenia niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn, przy jednoczesnym obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastoso-

¹¹ W tym celu został dodany pkt 12 w artykule 111 ustęp 3a ustawy o podatku od towarów i usług.

waniu kasy rejestrującej¹². Natomiast w sytuacji, gdy brak możliwości zapewnienia połączenia jest sytuacją trwałą, podatnik ma obowiązek prowadzić ewidencję sprzedaży i za zgodą naczelnika urzędu skarbowego zapewnić to połączenie w ustalonych z naczelnikiem urzędu skarbowego odstępach czasowych¹³.

W przeciwieństwie do rozwiązań stosowanych dla wprowadzenia jednolitego pliku kontrolnego czy też składania deklaracji w formie elektronicznej obowiązek przesyłu danych jest zatem w praktyce realizowany bez udziału człowieka (poza etapem samego odłączenia kasy do sieci telekomunikacyjnej, który będzie dokonywany przez tzw. serwis, czyli podmiot obsługujący funkcjonowanie kasy fiskalnej). Dane są przekazywane na bieżąco, w miarę rejestracji transakcji dokonywanych przez podatnika.

Nabycie kasy online, podobnie jak w przypadku klasycznych kas fiskalnych, uprawnia do uzyskania refundacji z tytułu jej nabycia. Zakładano bowiem stopniową wymianę dotychczas używanych urządzeń na kasy online i rozciągnięte w czasie zastąpienie najstarszych, przestarzałych technologicznie kas rejestrujących, nowymi kasami. W poszczególnych latach tempo wymiany kas fiskalnych na kasy online (i wirtualne) wyraźnie przyśpieszało w kolejnych latach. Liczba kas rejestrujących online/wirtualnie (pierwsze kasy wirtualne zafiskalizowano w grudniu 2020 r.) wygląda następująco:

- 2019 – 147 030,
- 2020 – 361 772,
- 2021 – 727 137,
- 2022 – 885 055,
- 2023 – 1 071 889,
- 2024 – 1 102 915 (w tym wirtualne 38 177).

Wyraźne przyśpieszenie procesu wymiany po 2022 r. nie jest przypadkowe. Wprowadzając kasy online, ustawodawca narzucił na podatników obowiązek stosowania tego rozwiązania, kosztem starszych modeli. Starsze modele mogły być zastępowane już tylko modelami zawierającymi możliwość komunikowania się online. Fiskalizacja kas z elektronicznym zapisem kopii (ale bez połączenia z Centralnym Repozytorium Kas) była możliwa tylko do dnia 31 grudnia 2022 r., a dla kas z papierowym zapisem kopii do dnia 31 sierpnia 2019 roku. Jednocześnie zastrzeżono, że w przypadku kas z papierowym zapisem kopii pamięć fiskalna tych kas nie podlega wymianie. W odniesieniu do niektórych rodzajów sprzedaży możliwość używania przez podatników dotychczasowych

¹² Art. 111 ust. 3ab pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

¹³ Art. 111 ust. 3ab pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

kas została dodatkowo ograniczona czasowo. Były to branże, które uważano za obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji.

Podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie:

- 1) do dnia 31 grudnia 2019 r. – do:
 - a) świadczenia usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,
 - b) sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych;
- 2) do dnia 30 czerwca 2020 r. – do:
 - a) świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo oraz w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,
 - b) sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;
- 3) do dnia 31 grudnia 2020 r. – do świadczenia usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych, budowlanych, w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, prawniczych oraz związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej, wyłącznie w zakresie wstępu.

Kasy wirtualne

Kasy fiskalne online nie były ostatnim rozwiązaniem elektronicznym transakcje pomiędzy podatnikami VAT a konsumentami, czyli podmiotami niebędącymi podatnikami VAT. Kolejnym rozwiązaniem cyfryzującym podatek od towarów i usług były tzw. kasy fiskalne wirtualne. Ustawą z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz.U. z 2019 r., poz. 675) oraz Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U. z 2019 r., poz. 816) wprowadzono kolejne istotne zmiany w systemie kas fiskalnych. Obie te regulacje umożliwiły stosowania nowego rodzaju kas rejestrujących, tzw. kas wirtualnych. Kasy wirtualne podobnie jak kasy online koncentrują się na możliwości zautomatyzowanego i bezpośredniego przesyłu danych z kasy rejestrującej do Centralnego Repozytorium Kas. Można więc przyjąć założenie, że każda kasa

wirtualna jest kasą online. Istnieje jednak zasadnicza różnica – kasa rejestrująca ma postać oprogramowania (aplikacji) zainstalowanego na smartfonie, tablecie, laptopie czy innym urządzeniu¹⁴. Kasa wirtualna różni się więc zasadniczo od poprzednich kas rejestrujących. Jest faktycznie wirtualna – nie ma postaci fizycznej i może funkcjonować w pamięci innego urządzenia. Ustawodawca zdecydował się na zdefiniowanie dwóch odrębnych modeli kas wirtualnych. Pierwszym z nich są kasy ogólne – kasy przeznaczone do prowadzenia ewidencji w sposób niewymagający stosowania specjalnych funkcji. Drugim – kasy o zastosowaniu specjalnym – kasy wirtualne, które uwzględniają szczególne zastosowanie tych kas. Są to kasy związanym ze szczególnymi formami prowadzenia ewidencji sprzedaży określonych towarów i usług. Dobrym przykładem właśnie takich rozwiązań są kasy przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób samochodem osobowym, w tym taksówką, czy też umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług. W każdym przypadku kasa wirtualna musi zawierać dwa kluczowe elementy: bazę danych kasy oraz program pracy kasy. Co więcej dane zapisane w samej bazie danych kasy są szyfrowane przy użyciu klucza. Odczyt danych z bazy danych kasy jest niemożliwy bez klucza użytego do szyfrowania danych. Implementacja kas wirtualnych przebiega bardzo podobnie jak początki kas fiskalnych online, w tzw. problematycznych sektorach gospodarki, w których unika się zarówno rejestracji obrotów, jak i samego poboru podatków. Były to takie branże jak np.:

- przewóz osób samochodem osobowym, w tym taksówką (z wyjątkiem przewozu okazjonalnego),
- wynajem samochodów osobowych z kierowcą (PKWiU 49.32.12.0),
- usługi mycia, czyszczenia samochodów i podobne usługi (PKWiU 45.20.30.0).

Wdrożenie do obrotu gospodarczego nie obyło się bez komplikacji. Ich najlepszym przykładem są problemy z wprowadzaniem kas fiskalnych właśnie dla usług tzw. automatycznych i samoobsługowych myjni samochodowych. Pierwotnym terminem objęcia obowiązkiem rejestracji na urządzeniach fiskalnych usługi „mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług (PKWiU 45.20.30.0), w tym przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie lub banknotach, lub innej

¹⁴ Art. 111b ustawy o podatku od towarów i usług.

formie (bezgotówkowej)” był 1 lipca 2022 roku¹⁵. Jednak ta data okazała się zbyt optymistyczna – data obowiązku rejestracji za pomocą kas fiskalnych na myjniach określona została na 1 października 2022 roku¹⁶. I to przesunięcie terminu okazało się niewystarczające 30 września 2022 roku opublikowane zostało w Dzienniku Ustaw nr 2029 Rozporządzenie Ministra Finansów po raz kolejny przesuwające termin obowiązku fiskalizacji dla myjni na 1 lutego 2023 roku¹⁷. Główną przyczyną kolejnych zmian terminu były kłopoty techniczne producentów kas, którzy ostatecznie przygotowali specjalną kasę wirtualną. Pomimo takich kłopotów, związanych ze specyfiką danej branży – zaletą kas wirtualnych jest elastyczność. Pozwala ona na w miarę łatwe dostosowywanie kas wirtualnych do funkcjonowania w środowisku tzw. gospodarki platformowej. Są to bardzo znane platformy typu Uber, Bolt, ale także rozwiązania prowadzone bezobsługowo – takie jak np. automatyczne myjnie samochodowe.

Próba podsumowania

Cyfryzacja kas fiskalnych w Polsce jest ogromnym procesem, który dotyczy kilku milionów urzędów. W dyskusjach za wprowadzaniem tych rozwiązań podnosi się argumenty podkreślające korzyści odnoszone przez podatników z wprowadzenia tych rozwiązań. Najczęściej podkreśla się zmniejszenie obciążeń regulacyjnych (mniejsza liczba wymaganych dokumentów w formie papierowej – np. brak obowiązku przechowywania papierowych rolek dla wystawiania paragonów czy też zgłaszania kas do fiskalizacji), ograniczenie uciążliwych dla podatnika kontroli, z racji ułatwionego dostępu do danych w kasach przez administrację skarbową na drodze online. Podkreśla się też, że eliminacja szarej strefy, co ma pomagać – „uczciwym” podatnikom rozliczającym się z fiskusem. Argumentacja nie jest oczywiście pozbawiona sensu; zastąpienie kas rejestrujących kasami online może wywołać pozytywne efekty (również z perspektywy fiskusa, jeśli doprowadzi do ograniczenia tzw. szarej strefy). Natomiast nie oznacza to, że wprowadzenie obowiązku posiadania kas online nie

¹⁵ § 4 ust. 1 pkt 2 lit. m i § 7 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2021 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2021 r., poz. 2442).

¹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2022 r., poz. 1368).

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2022 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U. z 2022 r., poz. 2029).

będzie się wiązać z dodatkowymi obowiązkami i obciążeniami (w tym finansowymi) po stronie podatników. Największą niegodnością będzie wydatek na zakup urządzenia. Przewidziano co prawda możliwość refundacji przy zakupie urządzeń o nowych funkcjonalnościach, jednak refundacja pokrywa tylko część wydatków. Innym kosztem po stronie podatnika będzie opłata ponoszona z tytułu dostępu do systemu (transmisji danych). Kolejnym obciążeniem związanym z wprowadzeniem kas online są wyzwania natury technicznej – na podatnikach będzie spoczywać obowiązek dostosowania systemów, kas oraz przygotowania osób obsługujących klientów do nowego rodzaju urządzeń. Podatnicy muszą również sobie poradzić z ewentualnymi trudnościami z zapewnieniem połączenia i transmisją danych (choćby lokalizacja punktu sprzedaży). Niewątpliwym beneficjentem cyfryzacji kas fiskalnych jest budżet państwa. Potwierdzali to w licznych wypowiedziach przedstawiciele Ministerstwa Finansów.

Bibliografia

- Adamczyk-Kaczmaro S., *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa” 2019, tom 11, nr 2, s. 12–26. <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.292>.
- Jakubowska M., *Koncepcje modernizacji systemu fiskalizacji na przykładzie wybranych państw*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, tom 2, nr 1, s. 139–146. <https://doi.org/10.18276/epu.2018.131/1-14>.
- Michalik T., *VAT Komentarz*, Warszawa 2013.

Michał Mioduszewski¹

Krajowy System e-Faktur (KSeF) – cyfryzacja procesów podatkowych i zarządzania ryzykiem

Streszczenie

Krajowy System e-Faktur (KSeF) jest kluczowym narzędziem cyfryzacji polskiego systemu podatkowego, wprowadzonym w celu uszczelnienia systemu VAT oraz zwiększenia transparentności rozliczeń podatkowych. KSeF umożliwia przedsiębiorstwom automatyczne przesyłanie i walidację faktur w formacie ustrukturyzowanym (XML), co ułatwia monitorowanie transakcji oraz przeciwdziałanie oszustwom podatkowym, takim jak karuzele VAT. W opracowaniu przedstawiono szczegóły wdrożenia KSeF, jego wpływ na zarządzanie ryzykiem podatkowym, a także analizę porównawczą z międzynarodowymi systemami e-fakturowania, szczególnie w kontekście harmonizacji z przepisami unijnymi.

Słowa kluczowe: KSeF, e-fakturowanie, cyfryzacja podatków, luka VAT, oszustwa podatkowe, karuzele VAT.

National e-Invoice System (KSeF) – digitalization of tax processes and risk management

Abstract

The National e-Invoicing System (KSeF) is a key tool for digitizing the Polish tax system, introduced to close the VAT gap and increase the transparency of tax settlements. KSeF allows businesses to automatically submit and validate invoices in a structured format (XML), facilitating transaction monitoring and combating tax fraud, such as VAT carousel schemes. This article discusses the implementation details of KSeF, its impact on tax risk management, and provides a comparative analysis with international e-invoicing systems, particularly in the context of harmonization with EU regulations.

Keywords: KSeF, e-invoicing, tax digitization, VAT gap, tax fraud, VAT carousel, EU harmonization.

¹ Akademia Leona Koźmińskiego, ORCID: 0000-0003-0288-8376.

Wprowadzenie

W ostatnich latach systemy podatkowe w wielu krajach doświadczają głębokich zmian związanych z cyfryzacją procesów administracyjnych i gospodarczych. Polska nie jest wyjątkiem. W ramach szeroko zakrojonej reformy systemu VAT, której celem jest ograniczenie luki VAT oraz uszczelnienie systemu podatkowego, wprowadzono szereg narzędzi cyfryzujących rozliczenia podatkowe². Najnowszym z tych narzędzi jest Krajowy System e-Faktur (KSeF), który od 2026 r. stanie się obowiązkowy dla wszystkich podatników VAT.

KSeF jest centralnym systemem e-fakturowania, który umożliwia przedsiębiorcom i administracji skarbowej automatyczne przetwarzanie faktur w ustrukturyzowanej formie. System ten, obok wcześniejszych reform, takich jak Jednolity Plik Kontrolny (JPK) czy kasy fiskalne online, jest kolejnym etapem transformacji cyfrowej polskiego systemu podatkowego³. KSeF pozwala na lepszą kontrolę nad obiegiem faktur, co ma kluczowe znaczenie dla walki z oszustwami podatkowymi oraz poprawy transparentności procesów rozliczeniowych⁴. Jego wdrożenie przewiduje znaczną redukcję ryzyka wyłudzeń podatkowych i poprawę efektywności administracyjnej. W opracowaniu analizuję szczegóły wdrożenia KSeF, wyzwania techniczne i prawne, jakie stoją przed przedsiębiorstwami, oraz międzynarodowy kontekst tego narzędzia, z uwzględnieniem możliwych porównań z innymi systemami w Unii Europejskiej.

Luka VAT i Cele KSeF

Luka VAT – kontekst europejski i polski

Celem wprowadzenia Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) jest dalsze ograniczenie luki VAT. Narzędzie to zapewnia administracji skarbowej bieżący

² OECD, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris 2020. Pozyskano z: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (dostęp: 30.09.2024).

³ W. Morawski, *Kontrowersje*, [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 305.

⁴ Komisja Europejska, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age*, COM(2022) 701 final. Pozyskano z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701> (dostęp: 30.09.2024).

dostęp do faktur wystawianych i otrzymywanych przez podatników w czasie rzeczywistym, co pozwala na szybsze i bardziej efektywne wykrywanie nieprawidłowości oraz oszustw podatkowych, takich jak karuzele VAT. Transparentność transakcji wynikająca z digitalizacji procesów fakturowania znacznie utrudnia manipulowanie danymi przez nieuczciwe przedsiębiorstwa.

Wprowadzenie KSeF wpisuje się w szersze działania podejmowane przez Unię Europejską w celu zmniejszenia luki VAT na poziomie wspólnotowym, gdzie luka VAT w 2019 r. była szacowana na około 134 mld euro. Dzięki pełnej cyfryzacji procesu fakturowania KSeF może stać się wzorem dla innych państw członkowskich UE, które poszukują skutecznych rozwiązań w walce z wyłudzeniami VAT przez podatników. Automatyczne monitorowanie faktur umożliwi natychmiastową weryfikację transakcji, co znacznie utrudnia przedsiębiorstwom dokonywanie oszustw podatkowych poprzez generowanie fikcyjnych faktur lub fałszywych transakcji.

KSeF a wyłudzenia VAT

Wyłudzenia VAT w formie karuzeli podatkowych od lat stanowią poważne wyzwanie dla organów podatkowych na całym świecie, a zwłaszcza w Europie, gdzie granice wewnętrzne są otwarte, co ułatwia prowadzenie działalności międzynarodowej⁵. Mechanizm karuzeli VAT opiera się na fikcyjnych transakcjach między wieloma firmami działającymi często w różnych krajach, co znacznie utrudnia ich wykrycie przez administrację podatkową.

Wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) znacznie usprawnia monitorowanie tego typu transakcji, co pozwala na ich szybsze i efektywniejsze identyfikowanie oraz eliminowanie nieprawidłowości związanych z ich deklarowaniem przez podatników⁶. Każda faktura musi być natychmiast przesłana do centralnej bazy danych prowadzonej przez Ministerstwo Finansów, co umożliwia jej automatyczną walidację. Po nadaniu unikalnego numeru identyfikacyjnego faktura jest uznawana za zgodną z przepisami i podlega bieżącej weryfikacji przez organy podatkowe. Taki mechanizm znacznie ogranicza możliwość generowania fałszywych faktur oraz stosowania innych mechanizmów oszustw podatkowych.

⁵ OECD, *Electronic Invoicing in Italy White paper*. Pozyskano z: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/Italy-Electronic-invoicing-May-2021.pdf> (dostęp: 26.09.2024).

⁶ E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, *Numer KSeF to unikalny numer każdej faktury wystawionej w systemie, różny od numeru nadanego przez podatnika*, [w:] E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, *Krajowy System e-Faktur (KSeF). Poradnik podatnika*, Warszawa 2024.

Dzięki pełnej integracji KSeF z innymi systemami monitorującymi, jak Jednolity Plik Kontrolny (JPK) oraz kasy fiskalne online, administracja skarbowa może na bieżąco monitorować transakcje, a w razie wykrycia anomalii reagować niemal natychmiast. To pozwala na szybsze wykrywanie podejrzanych operacji i ogranicza ryzyko ich eskalacji na dużą skalę.

Wprowadzenie KSeF stanowi istotne narzędzie w walce z wyłudzeniami VAT. Administracja podatkowa zyskuje możliwość monitorowania transakcji w czasie rzeczywistym, co pozwala na natychmiastowe reagowanie na podejrzane operacje oraz minimalizuje straty dla budżetu państwa. Jest to szczególnie istotne w kontekście międzynarodowych oszustw podatkowych, które często dotyczą dużych sieci firm prowadzących działalność w wielu krajach.

Ramy prawne wdrożenia KSeF

Ustawa z dnia 29 października 2021 r.

Podstawą prawną do wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) jest ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw⁷. Ustawa ta wprowadza kluczowe zmiany dotyczące faktur ustrukturyzowanych, nakładając obowiązek ich wystawiania i przesyłania w formacie XML do KSeF⁸. Wprowadzenie tego wymogu jest znaczącym krokiem w kierunku cyfryzacji polskiego systemu podatkowego i zwiększenia kontroli nad przepływami podatkowymi.

Ustawa reguluje proces wystawiania faktur, które są uznawane za wystawione dopiero po ich przesłaniu do KSeF i nadaniu im unikalnego numeru identyfikacyjnego. Faktura, która przejdzie pozytywną walidację w systemie, staje się formalnie obowiązującym dokumentem, co eliminuje ryzyko wystawiania faktur fałszywych lub błędnych. Ważnym elementem jest też wymaganie, aby wszystkie faktury były zgodne ze schematem XML opartym na odpowiedniej strukturze danych, co umożliwia ich automatyczne przetwarzanie.

Dodatkowo ustawa wprowadza mechanizmy nadawania uprawnień do KSeF, umożliwiające różnym podmiotom, takim jak biura rachunkowe czy firmy outsourcingowe, dostęp do systemu w imieniu podatników. To narzędzie pozwala na elastyczne zarządzanie obowiązkami fakturowania w dużych przedsiębiorstwach, co może znacząco ułatwić obsługę transakcji i przyspieszyć rozliczenia.

⁷ Dz.U. z 2021 r., poz. 2076.

⁸ E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, *Kontekst prawny i źródła informacji*, [w:] E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, op. cit.

Derogacja od przepisów unijnych

Aby Polska mogła wprowadzić obowiązek korzystania z KSeF przed innymi krajami członkowskimi Unii Europejskiej, konieczne było uzyskanie derogacji od Komisji Europejskiej⁹. Derogacja ta umożliwiła Polsce rozpoczęcie wdrażania systemu e-faktur przed terminami ustalonymi przez Unię Europejską. To posunięcie jest częścią szerszej strategii, która ma na celu wyprzedzenie harmonogramu wdrażania rozwiązań cyfrowych na poziomie europejskim.

Derogacja umożliwiła również wdrożenie KSeF na szeroką skalę, co stawia kraj w korzystnej pozycji względem innych państw członkowskich. Przewaga ta polega na możliwości szybszego zwiększenia efektywności systemu VAT oraz poprawy transparentności rozliczeń podatkowych, co jest kluczowe w walce z oszustwami podatkowymi, takimi jak karuzele VAT. Jednocześnie Polska zyskała możliwość testowania i doskonalenia systemu przed wprowadzeniem unijnych regulacji w tej kwestii, co może uczynić KSeF przykładem dobrych praktyk dla innych krajów.

Harmonogram wdrożenia

Proces wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur został zaplanowany etapami, aby przedsiębiorstwa miały czas na dostosowanie się do nowych wymogów. Pierwotnie system miał być obowiązkowy od 1 lipca 2024 r., jednak po licznych konsultacjach z przedsiębiorcami i audytach informatycznych zdecydowano o przesunięciu tego terminu na 2026 rok.

Harmonogram wdrożenia przewiduje, że od 1 lutego 2026 r. obowiązek korzystania z KSeF obejmie największe przedsiębiorstwa, których roczne obroty przekraczają 200 mln zł. Następnie, od 1 kwietnia 2026 r., obowiązek ten obejmie wszystkie pozostałe podmioty. Wdrożenie systemu będzie wymagało dostosowania zarówno systemów księgowych, jak i informatycznych firm, co wiąże się z koniecznością inwestycji w narzędzia IT. Warto podkreślić, że firmy, które będą miały trudności z wdrożeniem systemu, mogą skorzystać z okresu przejściowego, podczas którego sankcje za niewywiązywanie się z obowiązków będą łagodniejsze.

Ponadto przedsiębiorstwa będą musiały uwzględnić, że system KSeF obejmuje również transakcje międzynarodowe, co oznacza, że ich kontrahenci z zagranicy muszą być przygotowani na współpracę w tym zakresie.

⁹ Komisja Europejska, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age*, COM(2022) 701 final. Pozyskano z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701> (dostęp: 24.09.2024).

Ważnym elementem wdrożenia KSeF jest również zapewnienie odpowiedniego poziomu bezpieczeństwa danych oraz zgodności z przepisami dotyczącymi ochrony danych osobowych, takimi jak RODO¹⁰.

Techniczne Aspekty Wdrożenia KSeF

Ustrukturyzowany format XML

KSeF opiera się na ustrukturyzowanym formacie XML, który umożliwia automatyczne przetwarzanie faktur. Każda faktura musi być zgodna z określonym schematem XML, co pozwala na automatyczną walidację danych. Schemat XML określa struktury i pola, jakie muszą znaleźć się w fakturze, a każde odstępstwo od tych wymogów skutkuje odrzuceniem dokumentu. Taka struktura ma na celu eliminację błędów, które mogą powstać przy ręcznym wprowadzaniu danych, a także zapewnienie, że wszystkie faktury zawierają wymagane informacje w odpowiedniej formie¹¹.

Integracja systemów ERP

Systemy ERP (Enterprise Resource Planning), czyli oprogramowanie do zarządzania zasobami przedsiębiorstwa, odgrywają kluczową rolę w obsłudze procesów księgowych i operacyjnych. Integracja systemów ERP z KSeF jest jednym z kluczowych wyzwań technicznych, przed którymi stoją przedsiębiorstwa. Wdrożenie odpowiednich narzędzi IT, które umożliwią automatyczne przysyłanie faktur do KSeF za pośrednictwem API, wymaga zarówno nakładów finansowych, jak i czasu. Dla dużych firm, które wystawiają tysiące faktur miesięcznie, integracja ta jest niezbędna do utrzymania płynności procesów księgowych i zapewnienia zgodności z przepisami.

Jednym z ważnych elementów integracji jest zapewnienie, aby wszystkie faktury były przysyłane do KSeF w sposób automatyczny i zgodny z wymogami technicznymi. Firmy, które nie będą w stanie dostosować systemów ERP do nowych wymogów, mogą napotkać problemy związane z odrzucaniem faktur przez system, co może prowadzić do opóźnień w rozliczeniach podatkowych.

Ochrona danych i bezpieczeństwo

Wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) wiąże się z koniecznością zapewnienia wyjątkowo wysokiego poziomu ochrony danych, co ma kluczowe

¹⁰ Komisja Europejska, Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC, COM(2022) 701 final.

¹¹ Frankowski E., Pałys A., *Krajowy System e-Faktur (KSeF). Poradnik podatnika*, Warszawa 2023.

znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania systemu oraz spełnienia wymogów regulacyjnych. Każda faktura przesyłana do systemu musi być opatrzona kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub pieczęcią kwalifikowaną. Wymóg ten zapewnia autentyczność faktury, potwierdzając tożsamość wystawcy, oraz integralność danych, co oznacza, że dane nie zostały zmienione po ich wystawieniu. Faktura opatrzona kwalifikowanym podpisem ma również pełną moc prawną, dzięki czemu może być wykorzystywana jako dowód w przypadku kontroli podatkowych lub postępowań sądowych.

Ochrona danych w KSeF jest jednym z kluczowych elementów, które mają na celu zapewnienie bezpieczeństwa informacji przesyłanych i przechowywanych w systemie. Zgodnie z regulacjami dane o fakturach są przechowywane w systemie przez okres 10 lat. To długoterminowe przechowywanie wymaga wdrożenia zaawansowanych technologii zabezpieczających, które chronią dane przed nieautoryzowanym dostępem, utratą lub wyciekiem informacji. W tym kontekście przedsiębiorstwa muszą inwestować w nowoczesne technologie zabezpieczeń, w tym w rozwiązania takie jak szyfrowanie danych, zarządzanie dostępem oraz monitorowanie aktywności w systemie.

Zarządzanie bezpieczeństwem danych w KSeF obejmuje także zgodność z obowiązującymi przepisami o ochronie danych osobowych, w tym Rozporządzeniem Ogólnym o Ochronie Danych Osobowych (RODO). Ponieważ faktury zawierają dane osobowe, przedsiębiorstwa muszą zapewnić, że dostęp do tych danych mają wyłącznie upoważnione osoby. Konieczne jest również wdrożenie procedur kontrolnych, które monitorują dostęp do danych oraz minimalizują ryzyko naruszeń bezpieczeństwa.

W szczególnych przypadkach, takich jak incydenty bezpieczeństwa, przedsiębiorstwa zobowiązane są do niezwłocznego informowania odpowiednich organów, a także mogą być zobowiązane do informowania osób, których dane mogły zostać naruszone. W związku z tym wdrożenie KSeF wiąże się z koniecznością posiadania odpowiednich mechanizmów monitorujących, które umożliwiają szybkie wykrywanie incydentów oraz ich natychmiastowe zgłaszanie.

Ponadto w systemie KSeF wdrożono mechanizmy autoryzacji, które określają poziomy dostępu do danych dla różnych użytkowników. Dostęp do systemu może być ograniczony do określonych ról, co pozwala na dokładne kontrolowanie, kto ma dostęp do konkretnych danych i w jakim zakresie. Przedsiębiorstwa muszą regularnie monitorować i weryfikować dostępność oraz aktywność użytkowników w systemie, aby zapobiegać nieautoryzowanemu dostępowi do danych.

Na marginesie, ważnym aspektem jest również ochrona danych w sytuacjach awaryjnych, np. w przypadku awarii systemu. W takich przypadkach KSeF zapewnia mechanizmy bezpieczeństwa i umożliwia kontynuację wystawiania

faktur offline, które następnie muszą zostać wprowadzone do systemu po przywróceniu jego pełnej funkcjonalności. Takie podejście minimalizuje ryzyko związane z przestojami w działaniu systemu i umożliwia przedsiębiorstwom dalsze prowadzenie działalności bez naruszania przepisów.

Jednocześnie warto podkreślić, że bezpieczeństwo danych znajdujących się w dyspozycji Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) również wymaga szczególnej uwagi. Ministerstwo Finansów zapewnia, że system KSeF jest stale monitorowany, a wszelkie przesyłane informacje oraz komunikacja w systemie są szyfrowane, co ma gwarantować ich poufność i ochronę. System wykorzystuje zaawansowane metody zabezpieczania danych, takie jak certyfikaty kwalifikowane oraz technologie kryptograficzne oparte na kluczach asymetrycznych i symetrycznych.

Należy jednak zauważyć, że w każdym systemie informatycznym istnieje ryzyko nieuprawnionego dostępu do informacji, zwłaszcza przez osoby posiadające uprawnienia do obsługi systemu, takie jak pracownicy KAS czy przedstawiciele służb specjalnych. W celu ograniczenia tego ryzyka wdrożono procedury dostępu oraz mechanizmy nadzoru, które minimalizują możliwość niewłaściwego wykorzystania danych. Pomimo tych zabezpieczeń, ryzyka nie da się całkowicie wykluczyć, dlatego kluczowe jest bieżące monitorowanie działania systemu oraz regularna aktualizacja procedur bezpieczeństwa.

Międzynarodowe Porównania i Wyzwania Harmonizacji

Włoski Sistema di Interscambio (SDI)

Jednym z najważniejszych przykładów międzynarodowych systemów e-fakturowania jest włoski Sistema di Interscambio (SDI), który został wprowadzony etapowo w latach 2014–2019¹². Włoski SDI, podobnie jak Krajowy System e-Faktur (KSeF), ma na celu poprawę transparentności podatkowej i eliminację oszustw VAT. SDI jest centralnym systemem fakturowania, który umożliwia automatyczną walidację i archiwizację faktur w formacie ustrukturyzowanym.

We Włoszech system SDI przyniósł znaczące korzyści. Przede wszystkim zmniejszył liczbę oszustw podatkowych, takich jak karuzele VAT, które polegają na fałszywych transakcjach między firmami w celu wyłudzenia zwrotów VAT. Wprowadzenie SDI poprawiło również efektywność kontroli skarbowych i pozwoliło na szybsze wykrywanie nadużyć. Przykład włoskiego SDI pokazuje,

¹² OECD, *Electronic Invoicing in Italy White paper*. Pozyskano z: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/Italy-Electronic-invoicing-May-2021.pdf>; <https://web-archiwie.oecd.org/2021-12-06/618513-Italy-Electronic-invoicing-May-2021.pdf> (dostęp: 14.01.2025).

że e-fakturowanie może stanowić istotne narzędzie w walce z oszustwami podatkowymi, jednocześnie przynosząc korzyści zarówno przedsiębiorstwom, jak i administracji skarbowej.

Polski KSeF, choć oparty na podobnych założeniach co włoski SDI, wprowadza szerszy zakres funkcji oraz bardziej rygorystyczny harmonogram wdrożenia. SDI we Włoszech był wdrażany stopniowo, co pozwoliło firmom na dostosowanie się do nowych wymogów, a także na przeprowadzenie wielu testów i poprawek. W Polsce natomiast harmonogram wdrożenia KSeF jest bardziej napięty, co może stanowić dodatkowe wyzwania dla firm. Niemniej jednak doświadczenia Włoch mogą posłużyć jako przykład dla Polski w procesie implementacji KSeF, zwłaszcza w kontekście wspierania przedsiębiorstw w dostosowywaniu się do nowych regulacji.

Harmonizacja w ramach Unii Europejskiej

Projekt VAT in the Digital Age (ViDA) zakłada harmonizację systemów e-fakturowania w całej Unii Europejskiej do 2028 roku. Głównym celem tego projektu jest ułatwienie wymiany faktur między krajami członkowskimi oraz zapewnienie interoperacyjności systemów e-fakturowania. Harmonizacja taka wymaga od państw członkowskich dostosowania swoich systemów do wspólnych standardów, takich jak format PEPPOL (Pan-European Public Procurement Online). PEPPOL to międzynarodowy standard wymiany dokumentów elektronicznych, który ułatwia interoperacyjność między różnymi systemami krajowymi.

Polska, jako jeden z pierwszych krajów, które wprowadzają obowiązkowy system e-faktur, musi dostosować KSeF do tych unijnych standardów. Choć KSeF ma na celu poprawę transparentności i efektywności rozliczeń VAT w Polsce, przyszłość tego systemu zależy od zdolności do harmonizacji z przepisami unijnymi. Dostosowanie KSeF do standardów PEPPOL umożliwi polskim przedsiębiorstwom łatwiejszą wymianę faktur z partnerami zagranicznymi, co ma szczególne znaczenie dla firm prowadzących działalność międzynarodową. Harmonizacja e-fakturowania w Unii Europejskiej zwiększy także konkurencyjność gospodarek krajowych, eliminując bariery administracyjne w rozliczeniach VAT.

Korzyści dla przedsiębiorstw i administracji podatkowej

Automatyzacja procesów księgowych

Jednym z głównych benefitów wdrożenia KSeF dla przedsiębiorstw jest możliwość pełnej automatyzacji procesów księgowych. Dzięki zastosowaniu ustrukturyzowanego formatu XML oraz automatycznemu przesyłaniu faktur

do KSeF firmy mogą znacząco ograniczyć liczbę błędów wynikających z ręcznego wprowadzania danych oraz obniżyć koszty administracyjne związane z obsługą dokumentów papierowych.

Automatyzacja procesów księgowych pozwala również na lepsze zarządzanie dokumentacją podatkową, co jest szczególnie ważne w kontekście kontroli podatkowych. Automatyczne przysyłanie faktur do KSeF umożliwia ich natychmiastową archiwizację, co z kolei skraca czas potrzebny na przygotowanie dokumentacji do kontroli oraz zwiększa transparentność działań podatkowych.

Dzięki integracji systemów ERP z KSeF przedsiębiorstwa mogą zautomatyzować cały proces fakturowania, co pozwala na szybsze wystawianie faktur, ich automatyczną walidację oraz przysyłanie do systemu skarbowego. Proces ten eliminuje konieczność ręcznego przetwarzania faktur, co przekłada się na zwiększenie efektywności operacyjnej oraz redukcję kosztów związanych z obsługą faktur.

Korzyści podatkowe i płynność finansowa

Przedsiębiorcy korzystający z faktur ustrukturyzowanych mogą liczyć na korzyści podatkowe w postaci skrócenia terminu zwrotu VAT. Ministerstwo Finansów przewidziało skrócenie terminu zwrotu VAT z 60 do 40 dni dla firm korzystających z KSeF¹³. Skrócenie tego terminu poprawi płynność finansową przedsiębiorstw, zwłaszcza tych, które borykają się z problemami wynikającymi z długich terminów oczekiwania na zwrot podatku.

Dla firm, które często wystawiają dużą liczbę faktur lub prowadzą transakcje o wysokiej wartości, szybki zwrot VAT może mieć kluczowe znaczenie dla zachowania płynności finansowej i poprawy stabilności operacyjnej. Skrócenie okresu oczekiwania na zwrot podatku VAT stanowi istotną zaletę w kontekście zarządzania przepływem środków pieniężnych i planowania inwestycji¹⁴.

Sankcje za niewywiązywanie się z obowiązków KSeF

Niespełnienie obowiązków związanych z wystawianiem faktur za pośrednictwem Krajowego Systemu e-Faktur wiąże się z poważnymi konsekwencjami finansowymi dla podatników. Sankcje te mają na celu zwiększenie dyscypliny

¹³ W. Moczydłowska, *Dyrektor MF: KSeF to korzyści dla przedsiębiorców i administracji skarbowej!*. Pozyskano: dostęp: <https://www.prawo.pl/podatki/ksef-to-korzysci-dla-przedsiębiorców-i-administracji-skarbowej,518870.html> (dostęp: 14.01.2025).

¹⁴ E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, 3. *Zakres podmiotowy i przedmiotowy* [w:] E. Frankowski, A. Lapiere, A. Pałys, *Krajowy System e-Faktur (KSeF). Poradnik podatkika*, Warszawa 2024.

w zakresie przestrzegania wymogów KSeF, ale także pełnią funkcję prewencyjną, ograniczając możliwość nadużyć oraz nieprawidłowości w rozliczeniach VAT. Ustawa o VAT przewiduje, że niewywiązanie się z obowiązków może skutkować nałożeniem grzywny w wysokości nawet do 100% wartości VAT wykazanego na fakturze, co stanowi poważne ryzyko finansowe dla przedsiębiorców.

Miarkowanie kar w okresie przejściowym

Ministerstwo Finansów, zdając sobie sprawę z wyzwań związanych z wdrożeniem KSeF, zapowiedziało wprowadzenie okresu przejściowego, w którym sankcje będą stosowane łagodniej. Celem tego rozwiązania jest umożliwienie przedsiębiorstwom dostosowanie się do nowych wymogów technicznych i operacyjnych bez natychmiastowego narażenia na wysokie kary. W tym czasie przedsiębiorcy będą mogli dostosować i poprawić swoje procesy bez ryzyka pełnych konsekwencji finansowych, co ma na celu zmniejszenie obciążeń wynikających z wdrożenia KSeF.

Sankcje w praktyce

Nałożenie sankcji w przypadku niewywiązania się z obowiązków może dotyczyć zarówno błędów w zakresie terminowości przesyłania faktur do systemu KSeF, jak i przesyłania faktur w formacie niezgodnym z wymogami technicznymi. Warto zauważyć, że system KSeF automatycznie waliduje poprawność techniczną faktur, co oznacza, że błędne faktury mogą zostać odrzucone jeszcze przed ich formalnym wystawieniem. W efekcie, przedsiębiorstwa muszą szczególnie zadbać o dokładność danych przesyłanych do systemu, ponieważ nieprzesłanie poprawnych faktur może skutkować opóźnieniami w rozliczeniach i naruszeniem terminów płatności podatkowych.

Procedury naprawcze

W praktyce, w razie stwierdzenia nieprawidłowości, podatnik ma możliwość dokonania korekt w systemie KSeF. Jednakże opóźnienie w przesłaniu poprawnej faktury może prowadzić do sankcji, zwłaszcza jeśli korekta nie zostanie dokonana w odpowiednim czasie. W przypadku poważniejszych naruszeń, organy podatkowe mogą przeprowadzić dodatkową kontrolę, co wiąże się z ryzykiem dalszych konsekwencji finansowych.

Podsumowując, sankcje związane z niewywiązywaniem się z obowiązków KSeF są istotnym elementem dyscyplinującym przedsiębiorstwa do pełnej zgodności z nowymi wymogami. Wprowadzenie okresu przejściowego pozwala jednak na adaptację do nowych regulacji, co powinno zmniejszyć ryzyko dla firm.

Wpływ KSeF na zarządzanie ryzykiem podatkowym

Wdrożenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) ma kluczowe znaczenie dla zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach. KSeF zapewnia pełną transparentność i bieżący wgląd w transakcje VAT, co umożliwia szybsze wykrywanie nieprawidłowości w dokumentacji oraz oszustw podatkowych, takich jak np. wyłudzenia VAT czy tzw. karuzele podatkowe. Dzięki automatyzacji procesów fakturowania i walidacji faktur przedsiębiorstwa mają możliwość minimalizacji błędów księgowych, które mogą prowadzić do poważnych konsekwencji finansowych i prawnych.

KSeF umożliwia przedsiębiorstwom lepszą kontrolę nad przepływem informacji dotyczących rozliczeń podatkowych. Bieżąca weryfikacja każdej wystawionej i otrzymanej faktury zapewnia lepszą jakość danych, co pozwala na bardziej precyzyjne przygotowywanie deklaracji podatkowych. Automatyczne generowanie raportów w oparciu o e-faktury zmniejsza ryzyko popełnienia błędów oraz zapewnia zgodność z przepisami¹⁵. Dodatkowo firmy mogą monitorować transakcje finansowe w czasie rzeczywistym, co sprzyja lepszemu zarządzaniu płynnością finansową.

Dzięki tym funkcjom KSeF stanowi kluczowe narzędzie w optymalizacji zarządzania ryzykiem podatkowym, które jest obecnie jednym z najważniejszych obszarów zarządzania finansami przedsiębiorstwa. System ten nie tylko minimalizuje ryzyko związane z nieprawidłowościami w rozliczeniach podatkowych, ale także pozwala firmom na szybszą reakcję w przypadku wykrycia niezgodności. Warto zauważyć, że system ten jest dostosowany do wymagań związanych z cyfryzacją procesów podatkowych, co również wpisuje się w europejski trend harmonizacji podatkowej w ramach inicjatyw takich jak ViDA (VAT in the Digital Age).

Przyszłość KSeF w kontekście unijnym

Wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) w Polsce jest odpowiedzią na szerszy trend digitalizacji procesów podatkowych w Unii Europejskiej. Harmonizacja systemów podatkowych w ramach UE, zgodnie z założeniami inicjatywy VAT in the Digital Age (ViDA), przewiduje wprowadzenie jednolitego systemu e-fakturowania do 2028 r. KSeF, jako pierwszy tego typu system w Euro-

¹⁵ W. Morawski, *Kontrowersje*, [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018, s. 305.

pie, stanowi jeden z najważniejszych kroków w kierunku pełnej cyfryzacji procesów podatkowych i może stać się wzorem dla innych krajów członkowskich.

Jednym z kluczowych elementów przyszłości KSeF jest konieczność dostosowania polskiego systemu do unijnych standardów, takich jak format PEPPOL, który jest szeroko stosowany w wielu państwach Unii Europejskiej. Harmonizacja w ramach UE oznacza, że Polska będzie musiała dostosować KSeF do wspólnych standardów e-fakturowania, co ma na celu ułatwienie wymiany faktur między krajami członkowskimi oraz zapewnienie interoperacyjności systemów.

Wprowadzenie jednolitego systemu na poziomie unijnym ma przynieść korzyści zarówno przedsiębiorcom, jak i administracjom podatkowym, w szczególności poprzez ułatwienie rozliczeń transakcji międzynarodowych i redukcję luk podatkowych wynikających z nieprawidłowości w fakturowaniu. Jednak dla Polski, jako pioniera we wdrażaniu KSeF, harmonizacja ta może wiązać się z wyzwaniem technologicznymi, zwłaszcza w kontekście integracji z już funkcjonującymi systemami w innych krajach. Ostatecznym celem ViDA jest zapewnienie pełnej transparentności i efektywności procesów rozliczeniowych w całej Unii, co przyczyni się do jeszcze większej cyfryzacji gospodarek państw członkowskich.

Bibliografia

- Frankowski E., Pałys A., *Krajowy System e-Faktur (KSeF). Poradnik podatnika*. Warszawa 2023.
- Komisja Europejska, *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age*, COM(2022) 701 final. Pozyskano z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701> (dostęp: 30.09.2024).
- Moczydłowska W., *Dyrektor MF: KSeF to korzyści dla przedsiębiorców i administracji skarbowej*. <https://www.prawo.pl/podatki/ksef-to-korzysci-dla-przedsiębiorców-i-administracji-skarbowej,518870.html> (dostęp: 14.01.2025).
- OECD. (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. Paris: OECD. Pozyskano z: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.pdf> (dostęp: 12.04.2023).
- OECD (2021). *Electronic Invoicing in Italy White Paper*. Pozyskano z: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/Italy-Electronic-invoicing-May-2021.pdf> (dostęp: 12.04.2023).
- Morawski W., [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.

Paweł Trojanek¹

STIR: Blokada rachunków bankowych podatników przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z jednoczesnym usunięciem podatnika z wykazu podatników VAT czynnych (tzw. białej listy) – uwagi

Streszczenie

Praca poświęcona jest wprowadzonym do polskiego systemu prawnego środkiem przeciwdziałającym wyłudzeniom zwrotów VAT, określanym powszechnie jako STIR, takim jak: czasowe uniemożliwienie dysponowania i korzystania ze środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach podmiotów kwalifikowanych – dalej łącznie: STIR. Autor podziela opinię, że STIR nie narusza wzorca konstytucyjnego, wywodzonego z art. 31 ust. 3 Konstytucji R.P., w szczególności zasady proporcjonalności. Stawia natomiast pod znakiem zapytania możliwość stosowania art. 47c ustawy o KAS poprzez zautomatyzowane podejmowanie decyzji w tym profilowanie, wywołujące skutki prawne wobec osoby. Czynności takie bez nadzoru człowieka uważa za sprzeczne z prawem UE, oraz wątpliwe intelektualnie, ze względu na stan rozwoju systemów predykcyjnych (AI). Zauważa, bowiem, że instytucje obowiązane i Szef KAS posługują się tzw. algorytmem rzeczywistym, który obejmuje sytuacje zaobserwowane/zaprojektowane przez projektanta, zakodowane przez matematyka/informatyka i dla takich sytuacji i tylko dla takich sytuacji odpowiedź algorytmu jest w 100% pewna. Przykłady z prowadzonych przez Szefa KAS blokad STIR potwierdzają natomiast, że zdarza się, że podstawą blokad STIR są okoliczności faktyczne i prawne w pełni legalne, ale nieprzewidziane i niezakodowane w algorytmie. Sytuacje takie generują wadliwą odpowiedź systemu dla celów analizy ryzyka, która to analiza okazuje się błędna (odpowiedź losowa lub błąd systemu). Autor podnosi, że przedłużenie blokady, połączone z wykreśleniem z urzędu podatnika z rejestru podatników VAT czynnych oraz z praktyką, zgodną z którą zaraz po orzeczeniu przedłużenia blokady następuje „wszczęcie kontroli celno-skarbowej wobec podmiotu kwalifikowanego”, która – jak pokazuje praktyka – trwa zazwyczaj dłużej niż trzy miesiące, może mieć charakter

¹ Uniwersytet SWPS, Instytut Prawa, ORCID: 0009-0003-6648-0991.

„samospełniającej się przepowiedni”, prowadzącej potencjalnie do wyeliminowania z rynku podatników, którzy nie uczestniczyli w wyłudzeniach, wyłącznie w związku z działaniami administracji skarbowej.

Słowa kluczowe: podatkowe postępowanie, blokada rachunku bankowego, skarga do sądu administracyjnego, zakres rozpoznania skargi, STIR, VAT, Systemy predykcyjne, Era Cyfrowa, uznanie administracyjne, informatyczna analiza ryzyka.

STIR: Blocking of taxpayers' bank accounts by the Chief of the National Tax Administration and simultaneous removal of a taxpayer from the list of active VAT taxpayers (the so-called: whitelist)

Abstract

The paper is focused to specific measures introduced into the Polish legal system to counteract VAT frauds, commonly referred to as the STIR. Those measures include: temporary prohibition of disposal and use of funds collected on bank accounts of entities qualified to STIR procedure. The author shares the opinion that the STIR does not violate the constitutional benchmark derived from Article 31(3) of the Constitution of the R.P. in particular the principle of proportionality. On the other hand, he questions the possibility of application of Article 47c of the KAS Act consisting, inter alia, an automated decision-making without any human oversight, including profiling and producing legal effects with regard to a person. In the author's opinion it would be contrary to the EU law, and can be intellectually questionable, due to the state of development of predictive systems (AI). He notes, in fact, that the obliged institutions and the Head of KAS use the so-called real algorithm, which includes situations observed / designed by the designer, coded by a mathematician / computer scientist, and for such situations and only for such situations the answer of the algorithm is 100% certain. Examples from STIR blockades conducted by the Head of KAS, presented by the Author confirm that from time to time the basis for STIR blockades are factual and legal circumstances fully compliant with the requirements of the Polish legal system. When such actions have not been foreseen and consequently were not coded in the algorithm, henceforth using the algorithm shall generate a faulty response of the system for the purpose of risk analysis, (a random answer or a system error can occur). The author points out that the extension of the STIR blockage, combined with the ex officio deletion of the taxpayer from the register of active VAT taxpayers and the practice whereby immediately after the ruling on the extension

of the blockage there is an ‘initiation of a customs and fiscal control against the qualified entity’ which, as practice shows, usually lasts longer than three months, may have the character of a ‘self-fulfilling prophecy’, potentially leading to the elimination from the market of taxpayers who have not participated in VAT scam, and shall not be able to continue their business activities, due to the actions of the tax administration.

Keywords: tax proceedings, bank account blocking, complaint to the administrative court, scope of examination of complaint, STIR, VAT, Predictive Systems, Digital Era, administrative discretion, IT risk analysis.

Zagadnienie wstępne

Według szacunkowych danych publikowanych przez Komisję Europejską w 2023 r.² różnica pomiędzy przychodami faktycznie uzyskanymi przez państwa członkowskie UE z podatków od wartości dodanej (dalej: VAT) a przychodami możliwymi do osiągnięcia w przypadku całkowitej zgodności z przepisami (ang. *full compliance*) w roku 2021, wynosiła 61 mld EUR³, tj. 5,3% całkowitych zobowiązań podatkowych w Unii (VTTL) – dalej: „luka” lub „luka VAT”.

Udział Polski w luce oszacowano na niemal 1,7 mld EUR (7,5 mld PLN).

Wyłudzenia oparte na nieuzasadnionych zwrotach VAT, wpisane immanentnie w konstrukcję VAT⁴ i wzmacniane przez funkcjonowanie wspólnego rynku⁵, są najbardziej istotnym elementem luki, na którą składają się również: utrata płynności finansowej przez podatników, bankructwa (o obiektywnym, a nie manipulacyjnym charakterze), błędy administracji skarbowych, dopuszczalna optymalizacja podatkowa⁶.

² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka i in., *VAT gap in the EU – 2023 report – Executive summary*, Publications Office of the European Union, 2023. Pozyskano z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/59019> brak daty wejścia na stronę (dostęp: 15.01.2025).

³ Według innych – niezależnych szacunków – wspomniana luka sięgać może nawet 500 mld EUR rocznie, to jest 100 EUR per capita na każdego obywatela UE (vide: F.-B. Puie, *VAT. Carousel Fraud in European Union*, „Caiete de Drept Penal” 2023, nr 1, s. 41–66).

⁴ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *VAT compliance gap due to Missing Trader IntraCommunity (MTIC) fraud – Executive summary – Phase 1*, Publications Office of the European Union, 2024. Pozyskano z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/73522> (dostęp: 15.01.2025).

⁵ P. Trojanek, *Wyłudzenia VAT w Unii Europejskiej*, „Themis Polska Nova” 2016, nr 1(10), s. 211–221.

⁶ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka i in., *VAT gap in the EU...*

STIR jako narzędzia „domykania” luki podatkowej w Polsce a zasada proporcjonalności

Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego⁷, w szczególności do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)⁸, środków przeciwdziałających zarówno wyłudzeniom zwrotów VAT, jak i uchylaniu się od opodatkowania, takich jak: czasowe uniemożliwienie dysponowania i korzystania ze środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach podmiotów kwalifikowanych (72 godziny przy uwzględnieniu wyłącznie dni roboczych), to jest ustanowienie tzw. blokady krótkiej (dalej także: „ustanowienie blokady”) przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS), nie naruszało wzorca konstytucyjnego, wywodzonego z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP⁹. Zgodnie z zasadą proporcjonalności¹⁰, doprecyzowaną w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych prawo do ochrony praw i wolności jednostki „nie ma charakteru absolutnego i może podlegać ograniczeniom, formułowanym w sposób czyniący zadość wymaganiom konstytucyjnym (...), jeżeli przemawia za tym inna norma, zasada lub wartość konstytucyjna, a stopień tego ograniczenia pozostaje w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu ograniczenie to ma służyć”¹¹.

Przesłanki ustanowienia i przedłużenia blokady (łącznie „STIR”)

Ustanowienie blokady – dalej: „blokada krótka”

Przesłanki ustanowienia blokady krótkiej muszą wystąpić łącznie: (1) Szef KAS musi posiadać informacje wskazujące, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność m.in. banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, oraz (2) musi istnieć konieczność ustanowienia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, aby opisanym działaniom przeciwdziałać.

⁷ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U., poz. 2491).

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

⁹ J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

¹⁰ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności jako element konstrukcji podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „ZNSA” 2020, nr 5, s. 9–23.

¹¹ Wyrok TK z 11.04.2000 r., K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86.

W zakresie pierwszej z przesłanek ustanowienia blokady dostrzeżono w judykaturze¹², że ustawodawca obniżył „próg pewności dowodowej”. Szef KAS „ma zatem przedstawić informacje wskazujące co najwyżej na prawdopodobieństwo wykorzystania działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a nie udowodnić powyższą okoliczność”¹³.

Przedłużenie blokady – dalej: „blokada długa”

Szef KAS może również przedłużyć termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż trzy miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie. Przedłużenie blokady opiera się na przesłance uzasadnionej obawy niewykonania istniejącego lub „przyszłego” zobowiązania podatkowego. Blokada długa jest „uwarunkowana spełnieniem dwóch przesłanek. Szef KAS musi wykazać (uprawdopodobnić): (1) istnienie zobowiązania podatkowego podlegającego zabezpieczeniu, (2) uzasadnioną obawę niewykonania przez podatnika tego zobowiązania podatkowego. STIR stanowi w tym względzie środek funkcjonalnie i konstrukcyjnie podobny do przedwymiarowego (jurysdykcyjnego) zabezpieczenia zobowiązania podatkowego”¹⁴.

Specyfika postępowania w przedmiocie ustanowienia i przedłużenia blokady nie wyklucza stosowania przepisów zawartych w dziale IV o.p. regulujących prowadzenie postępowania dowodowego. „Wprawdzie skuteczność tego postępowania determinowana jest jego szybkością, nie zwalnia to jednak organu z obowiązku odpowiedniego stosowania zasad prowadzenia postępowania podatkowego i reguł prawnych, które zasady te konkretyzują”¹⁵.

Ustanowienie i przedłużenie blokady z wykreśleniem z „białej listy”

W mojej opinii przedłużenie blokady, połączone z wykreśleniem z urzędu podatnika z rejestru podatników VAT czynnych¹⁶ oraz niekwestionowaną

¹² Wyrok NSA z 17.05.2022 r., I FSK 371/22, LEX nr 3356882.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 11.02.2022 r., III SA/Wa 163/22, LEX nr 3315242.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Art. 96 ust. 9 pkt. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 361.

praktyką, zgodnie z którą zaraz po orzeczeniu przedłużenia blokady następuje „wszczęcie kontroli celno-skarbowej wobec podmiotu kwalifikowanego”, która – jak pokazuje praktyka – trwa zazwyczaj dłużej niż trzy miesiące, może mieć charakter „samospełniającej się przepowiedni”. Przepowiedni, zgodnie z którą podatnik, także ten, który nie uczestniczył w wyłudzeniach „nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego” wyłącznie w efekcie działań administracji skarbowej, polegających na blokadzie rachunków bankowych, wykreśleniu z rejestru podatników, oraz zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych, prowadzących łącznie do utraty płynności finansowej na rynku, na którym zasoby finansowe podatników nadwątlone przez pandemię i wzrost cen energii, marże są niskie, a polityka *tax compliance* dużych firm, z którymi najczęściej współpracują polscy podatnicy, nakazuje zarządom tych firm eliminację z łańcucha dostaw, mniejszych podatników, którym szef KAS ustanowił i przedłużył blokadę (np. ze względów wizerunkowych).

Analiza informatyczna ryzyka a uznanie administracyjne

Podstawowym środkiem dowodowym w procedurze ustanowienia i przedłużenia blokady jest analiza informatyczna dotycząca: przepływów na rachunkach bankowych i plików JPK-VAT¹⁷, oraz – w świetle dostępnego orzecznictwa sądowno-administracyjnego – wskazywanie przez Szefa KAS takich przesłanek, jak np.: niedysponowanie majątkiem trwałym (środki trwałe), brak pracowników zatrudnionych na umowę o pracę, wypłaty gotówkowe – **w wybranym przez Szefa KAS okresie**.

Zauważyć należy, że analiza informatyczna dotycząca przepływów na rachunkach, z notoryjnych względów, nie obejmuje takich form płatności, jak: potrącenia i kompensaty¹⁸ czy wreszcie zapłaty wekslem o funkcji płatniczej¹⁹. Dokonywana przez Szefa KAS analiza ryzyka, przy wykorzystaniu algorytmu, opartego o ewentualne domniemanie prawidłowości płatności wyłącznie przelewami bankowymi, po zestawieniu z danymi z plików JPK, prowadzić może Szefa KAS do uznania podatnika za podmiot kwalifikowany, choć ten ostatni, może korzystać legalnie – bez zamiaru obejścia bądź nadużycia – z instytucji prawa cywilnego. Szef KAS uznać może również brak środków trwałych za

¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 11.02.2022 r., III SA/Wa 163/22, LEX nr 3315242

¹⁸ Art. 498 i nast. Ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tj. Dz. U. z 2024 r., poz. 1061.

¹⁹ „Funkcja płatnicza weksla sensu largo polega na regulowaniu zobowiązań płatniczych przez wręczenie weksla zamiast zapłaty z tytułu zawartych transakcji gospodarczych. Natomiast funkcja płatnicza weksla sensu stricto polega na wykorzystaniu go w celu umarzania zobowiązań”, M. Michalski, *Funkcje gospodarcze weksla*, „PUG” 1992, nr 4.

przemawiający za podwyższeniem wskaźnika ryzyka, choć podatnik dysponować może majątkiem trwałym w oparciu o umowy²⁰: użyczenia, najmu, dzierżawy, leasingu, których zawarcie nie jest czynnością nielegalną, choć niekoniecznie musi być rozpoznane przez algorytm. Wystarczy, że Szef KAS odpowiednio ograniczy okres będący podstawą ustanowienia i przedłużenia blokady, np. wybierze taki okres w trakcie roku podatkowego, za który podatnik przesłał nieprawidłowe dane w JPK, w wyniku ludzkiego błędu, np. związanego z zagubieniem faktur, które zostały skorygowane w kolejnym okresie rozliczeniowym, np. po uwzględnieniu duplikatów wspomnianych faktur, których Szef KAS, nie uwzględni, choć korekt tych jest świadomy.

Szef KAS, może tak dobierać dane – jakościowe – aby pominąć np. zatrudnianie przez podatnika kilku tysięcy osób na podstawie umowy zlecenia (brak konieczności składania PIT-4 i PIT-11 w trakcie roku podatkowego), co dla potrzeb instrumentalnej analizy ryzyka będzie oznaczać brak osób zatrudnionych w ogóle, to jest jako okoliczność przemawiająca za ustanowieniem i przedłużeniem blokady.

Na marginesie tego ostatniego przykładu – choć jest to uwaga do ustawodawcy – Szef KAS nie musiałby również wyrazić zgody na wypłatę wynagrodzenia za pracę świadczoną na podstawie umowy zlecenia, uwzględniając przepisy art. 119 *zy o.p.*, bowiem wynagrodzenie to nie byłoby „wypłacane na podstawie umowy o pracę zawartej co najmniej 3 miesiące przed dniem dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz z zaliczką na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenie społeczne należnymi od wypłacanego wynagrodzenia” i to pomimo przedłożenia przez podatnika odpisu listy płac oraz dokumentu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych potwierdzającego zgłoszenie do ubezpieczeń społecznych z tytułu umowy zlecenia. Na marginesie zauważyć należy, że ustawodawca nie dopuścił również w *o.p.* możliwości wniesienia wniosku do szefa KAS o zwolnieniu jakichkolwiek środków na wypłatę wynagrodzenia dla profesjonalnego pełnomocnika w sprawie ustanowienia i przedłużenia blokady.

Katalog powyższych przykładów można by rozszerzać, dochodząc do konstatacji, że także rzetelni podatnicy winni analizować orzecznictwo w sprawach ustanawiania i przedłużania blokad, aby dostosować się do biznesowego *modus operandi*, które Szef KAS uznaje za dopuszczalne, bez względu na to, że ich faktyczne biznesowe *modus operandi* nie narusza prawa i nie zmierza do wyłudzeń VAT.

²⁰ Odpowiednio art. 710 k.c., art. 659 k.c., art. 693 k.c., art. 709 k.c.

Znane są bowiem przypadki, gdy Szef KAS, wskazywał w postanowieniach o ustanowieniu i przedłużeniu blokady, że „nie jest skrępowany żadnymi regulami dowodowymi”, a jako podstawę ustanowienia i przedłużenia blokady powoływał dane z plików JPK_VAT, za okresy, które podatnik skorygował przed ustanowieniem blokady.

Nieuwzględnianie przez Szefa KAS w specyficie postępowania blokadowego płatności dokonywanych za pomocą wspomnianych weksli, względnie potrąceń, pomijanie dysponowania majątkiem trwałym w oparciu o inne podstawy niż prawo własności, uznanie ustawodawcy, że jedynie umowa o pracę zasługuje na uwzględnienie, sprawiają, że podstawowy środek dowodowy”, jakim jest „systemowa analiza informatyczna dotycząca przepływów na rachunkach bankowych czy plików JPK_VAT, która pozwala w krótkim czasie zidentyfikować podejrzone transakcje i uniemożliwić transfer środków z rachunków bankowych” winna być uznana w trybie ewentualnej kontroli sądownoadministracyjnej za analizę, nieuwzględniającą czynności legalnych opartych na przepisach rangi ustawowej, z domniemaniem braku legalności tych czynności. W takim kontekście analizy ryzyka nakazuje zadawanie pytań nie tyle o „strukturę i niejawną charakter algorytmu”, ile o granice swobody administracyjnej Szefa KAS, w ustalaniu podstaw konstruowania tegoż algorytmu.

Zgodzić się należy z poglądami judykatury, że blokada długa „de facto paraliżuje działalność podmiotu gospodarczego na trzy miesiące. Jego zastosowanie wymaga więc solidnego uzasadnienia, dobrze osadzonego w przesłankach ustawowych. (...) Uznać, należy, że nie trzeba w ogóle sprawdzać, czy ktokolwiek w łańcuchu dostaw naruszył prawo, można natomiast oprzeć swoje podejrzenia wyłącznie na powierzchniowych, zewnętrznych znamionach sytuacji, znaczyłoby jednak plasować ten próg dowodowy zbyt nisko”²¹, szczególnie w tych sprawach, w których wydanie decyzji o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 § 2 o.p. w związku z dokonaniem odpowiednio solidnych ustaleń faktycznych i prawnych w trakcie kontroli celno-skarbowej nie okaże się finalnie wykonalne.

Ustanowienie i przedłużenie blokady a ryzyko ekonomiczne

Możliwe jest, że w wyniku działań Szefa KAS w szczególności w związku zablokowaniem środków niezbędnych do prowadzenia działalności operacyjnej, a także będących następstwem czynności Szefa KAS wykreślenia Podatnika z rejestru podatników czynnych, dojść może do wypowiedzenia umów o współ-

²¹ Wyrok WSA w Warszawie z 11.02.2022 r., III SA/Wa 163/22, LEX nr 3315242.

pracy przez klientów podatnika, którzy nie muszą być świadomi, że przesłanki blokady są wątpliwe, a analiza ryzyka wątpliwa, o ryzyku upadłości podatnika – w takim wypadku – jedynie wspominając. Bądź też jak zaznaczono wcześniej, tzw. duzi podatnicy, wyłącznie z przyczyn wizerunkowych, mogą mieć tendencję do zrywania umów z kontrahentami, którym Szef KAS ustanowił blokadę STIR.

Algorytm idealny a algorytm rzeczywisty

Algorytm idealny

Jako że materiał opisany w artykule, był podstawą wystąpienia na konferencji *VAT w erze cyfrowej* zauważyć również należy, że algorytm idealny występuje co do zasady w matematyce, i obejmuje wszystkie możliwe sytuacje, a odpowiedź algorytmu jest w 100% pewna. Dla prostych sytuacji algorytm idealny jest możliwy. Przy algorytmie dodawania do siebie dwóch liczb wynikiem będzie ich suma. W sytuacjach złożonych stworzenie algorytmu idealnego nie jest możliwe (sic!).

Algorytm rzeczywisty

Instytucje obowiązane i Szef KAS posługują się tzw. algorytmem rzeczywistym, który obejmuje sytuacje zaobserwowane/zaprojektowane przez projektanta, zakodowane przez matematyka/informatyka i dla takich sytuacji i tylko dla takich sytuacji odpowiedź algorytmu jest w 100% pewna.

Jeśli sytuacja będąca podstawą ustanowienia i przedłużenia blokady jest inna niż elementy przewidziane i zakodowane w algorytmie, to odpowiedź systemu dla celów analizy ryzyka będzie błędna, losowa lub wystąpi błąd systemu.

Przykład 1: projektant założył, że płatnością dopuszczalną jest płatność na rachunek bankowy. W tym wypadku płatność wekslem lub przez potrącenie, która dla algorytmu nie będzie kwantyfikowalna, uznana będzie przez algorytm za błąd.

Przykład 2. Projektant założył, że zatrudnieniem dopuszczalnym jest zatrudnienie wyłącznie na podstawie umowy o pracę. W tym wypadku zatrudnienie nawet kilku tysięcy osób na umowę zlecenia uznane będzie przez algorytm za błąd.

W obydwu przypadkach współczynnik analiza ryzyka, dokonany przez algorytm zadziała na niekorzyść podatnika.

Kluczem do poprawnej analizy ryzyka prowadzonej w sprawie indywidualnej, oraz kluczem do rzetelnego uzasadnienia w sprawie podatkowej, uwzględniającej charakter działalności danego podatnika lub jego sytuację prawną

(dalej: analiza), jak również wskazanie istnienia uzasadnionej obawy, jest stosowanie się do zasady określonej w analizach ryzyka i procesów jako „GIGO” (ang. *Garbage In Garbage Out*). Zasada GIGO stanowi wprost, że zły dobór danych wejściowych, poprzez uwzględnianie danych irrelevantnych lub o niskiej jakości, względnie danych nadmiarowych zaciemniających oczekiwany wynik, skutkuje nieadekwatnym do stanu rzeczywistego (względnie prawnego) wynikiem analizy ryzyka, to jest wynikiem oczywiście błędnym bądź też wynikiem o niskiej jakości.

Działanie systemów predykcyjnych (uwagi)

Systemy sztucznej inteligencji (dalej także: systemy predykcyjne) tworzą swój sposób rozpoznawania sytuacji na podstawie treningowych danych z prawidłowymi odpowiedziami. Tak nauczony system wskazuje na możliwość wystąpienia sytuacji z pewnym prawdopodobieństwem, co wynika z rozpoznania pewnych analogii, być może takich, które umykają analizie człowieka nieuzbrojonego w narzędzie informatyczne. Im większy zbiór danych treningowych, tym w ogólności wyższe jest prawdopodobieństwo poprawności przy odpowiedzi systemu. Im staranniej dobrany (zweryfikowany) zbiór danych treningowych – tym lepiej działający system predykcyjny. Jeśli proces uczenia jest nadzorowany przez człowieka – tym lepiej działający algorytm.

Jeśli wśród danych treningowych nie występuje sytuacja rzeczywista (np. zapłata wekslem, zapłata przez potrącenie, brak środków trwałych, zatrudnienie tysiąca osób na umowę zlecenia – jak w skonstruowanym do potrzeb artykułu przykładzie), system nie wie, że sytuacja taka jest możliwa, i tym samym raportuje błąd, który dla celów prowadzonej analizy podwyższa poziom ryzyka. Poziom prawdopodobieństwa – uznany za zasadny przez twórcę systemu – może wyzwalać dalsze mechanizmy systemu, które jednak musi nadzorować człowiek, nie tylko świadomy reguł funkcjonowania algorytmów, ale również znający, choćby podstawy: funkcjonowania podmiotów w gospodarce, instytucje prawa cywilnego, nieobjęte algorytmem, a prawnie dopuszczalne.

Przyjęty przez Parlament EU dnia 13 marca 2024 Akt o Sztucznej Inteligencji w sposób wyraźny i prawnie wiążący w Art. 14 ust. 4 lit b) wskazuje na ryzyko ślepego polegania na algorytmach.

Do celów wykonania ust. 1, 2 i 3 system AI wysokiego ryzyka udostępnia się użytkownikowi w taki sposób, aby umożliwić osobom fizycznym, którym powierzono sprawowanie nadzoru ze strony człowieka, odpowiednio i proporcjonalnie do następujących okoliczności (...) bycie stale świadomym potencjalnej tendencji do automatycznego polegania lub nadmiernego polegania na

wyniku działania systemu AI wysokiego ryzyka (tzw. błąd automatyzacji), w szczególności w przypadku systemów AI wysokiego ryzyka wykorzystywanych do udzielania informacji lub zaleceń na potrzeby decyzji podejmowanych przez osoby fizyczne. Zagadnienie i problem wadliwego typowania przez algorytmy (tzw. *false positives and false negatives* – czyli wadliwe typowania, wadliwe pominięcia) występuje w rzeczywistości i jest omawiane od lat. Szczególnie drastyczne przypadki związane są z pozbawieniem wolności w oparciu o wadliwe rozpoznawanie twarzy. Takie przypadki zdarzały się w USA i w innych państwach, a najbardziej znanym przypadkiem skutków nierozsądnego korzystania z algorytmów była dymisja rządu Marka Rutte²² w Królestwie Niderlandów.

Podsumowanie

W powyższym quasi-informatycznym kontekście wnioski dla typowania STIR nie będą miały większej trafności niż działanie innych algorytmów profilujących, o których była wyżej mowa. Z dużym prawdopodobieństwem można założyć, że odsetek błędów, szczególnie *false positive*, czyli wadliwych typowań będzie duży. Trudno bowiem zakładać, choć nie można tego wykluczyć, że Ministerstwo Finansów dysponuje specjalistami klasy Open AI czy innych gigantów technologicznych, którzy z zagadnieniem *false positives* i *false negatives* mierzą się bezskutecznie od lat.

Z tego względu oraz z immanentnej niemożności wykluczenia wadliwego działania algorytmów, jedynie stosowanie szczególnych procedur i gwarancji praw i wolności osób i innych podmiotów prawa może ograniczyć pole do nieodwracalnego w istocie pokrzywdzenia rzetelnych podatników. Podatnikom takim, zagwarantować należy prawo uzyskania takich mechanizmów gwarancyjnych a w najgorszym wypadku odszkodowań, które umożliwią przywrócenie stanu, na dzień przed niezasadnym ustanowieniem i przedłużeniem blokady.

Do celów prawidłowego wykorzystywania STIR, który musi być uznany za system AI wysokiego ryzyka, konieczne jest umożliwienie osobom fizycznym, którym powierzono sprawowanie nadzoru zapewnienie odpowiednio i proporcjonalnie następujących kwalifikacji: (a) należyte zrozumienie odpowiednich możliwości i ograniczeń systemu AI wysokiego ryzyka oraz należyte monitorowanie jego działania, również z myślą o wykrywaniu anomalii, nieprawidłowego funkcjonowania i nieoczekiwanych wyników działania oraz zaradzeniu im w przypadku ich wystąpienia; (b) bycie stale świadomym potencjalnej

²² Obecny Sekretarz generalny NATO.

tendencji do automatycznego polegania lub nadmiernego polegania na wyniku działania systemu AI wysokiego ryzyka (tzw. błąd automatyzacji), w szczególności w przypadku systemów AI wysokiego ryzyka wykorzystywanych do udzielania informacji lub zaleceń na potrzeby decyzji podejmowanych przez osoby fizyczne; (c) zapewnienie możliwości podjęcia decyzji, w każdej konkretnej sytuacji, o niekorzystaniu z systemu AI wysokiego ryzyka lub w inny sposób zignorowanie, unieważnienie lub odwrócenie wyniku działania systemu AI wysokiego ryzyka. Z uczciwości zawodowej zauważyć należy, że jeśli możliwość popełnienia błędu – przy poleganiu na domniemanej skuteczności systemów predykcyjnych, czego doświadczył wspomniany Premier Mark Rutte, jest wysoka, to przed skutkami błędów, chronić należy nie tylko podatników, ale również urzędników, których prawo do błędu, nie może być zastąpione wyłącznie prawem do ekspiacji „to nie ja, to sztuczna inteligencja” oraz kompensowane efektami działalności, prowadzonej na podstawie porozumienia Szefa KAS, na mocy art. 10 ustawy o KAS²³.

Nie jest pewne, czy prof. Maciej Zieliński, uwzględniając powyższe rozważania, zechciałby uznać, że racjonalny prawodawca pojmowany jako konstrukt teoretycznoprawny obejmujący „założenia intelektualne i aksjologiczne”²⁴, mógł świadomie zgodzić się na wprowadzenie przepisu – bez zapewnienia jakichkolwiek gwarancji dla podatników – w brzmieniu: „Prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk pozostających we właściwości KAS oraz dokonywanie analizy ryzyka, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 10 i art. 12a, może polegać na zautomatyzowanym przetwarzaniu danych lub **na zautomatyzowanym podejmowaniu decyzji w tym profilowaniu, wywołującym skutki prawne wobec osoby profilowanej** lub której dane podlegają zautomatyzowanemu przetwarzaniu”²⁵. Możliwość stosowania art. 47c ustawy o KAS polegającej m.in. na zautomatyzowanym podejmowaniu decyzji w tym profilowaniu, wywołującym skutki prawne wobec jakiegokolwiek osoby, bez nadzoru człowieka, wydaje się nie tylko sprzeczna z prawem UE, ale przede wszystkim wątpliwa intelektualnie, ze względu na obecny stan rozwoju systemów predykcyjnych (AI).

²³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.

²⁴ A. Choduń, *Koncepcja wykładni prawa Macieja Zielińskiego*, „RPEiS” 2016, z. 4, s. 65.

²⁵ Art. 47c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm., dodany przez art. 147 pkt 4 ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. (Dz.U.2019.730) zmieniającej ustawę o KAS z dniem 4 maja 2019 roku.

Bibliografia

- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, G. Poniatowski, M. Bonch-Osmolovskiy, A. Śmietanka i in., *VAT gap in the EU – 2023 report – Executive summary*, Publications Office of the European Union, 2023. Pozyskano z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/59019> (dostęp: 15.01.2025).
- Choduń A., *Koncepcja wykładni prawa Macieja Zielińskiego*, „RPEiS” 2016, z. 4. <https://doi.org/10.14746/rpeis.2016.78.4.5>
- European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, *VAT compliance gap due to Missing Trader IntraCommunity (MTIC) fraud – Executive summary – Phase 1*, Publications Office of the European Union, 2024. Pozyskano z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/73522> (dostęp: 15.01.2025).
- Michalski M., *Funkcje gospodarcze weksla*, „PUG” 1992, nr 4.
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności jako element konstrukcji podatku od towarów i usług w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „ZNSA” 2020, nr 5, s. 9–23
- Puie F.-B., *VAT. Carousel Fraud in European Union*, „Caiete de Drept Penal” 2023, nr 1.
- Trojanek P., *Wyłudzenia VAT w Unii Europejskiej*, „Themis Polska Nova” 2016, nr 1(10).
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

Marek Maliński¹

Procedura weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników podatku VAT

Streszczenie

Obecny stan prawny w Polsce nie pozwala na jednoznaczne określenie procedury weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT. Celem autora jest przedstawienie nie tylko kryteriów weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych, ale również czynności dokonywanych przez organy podatkowe w toku wskazanej procedury. Z uwagi na wskazany deficyt legislacyjny przedstawiono możliwość zastosowania opracowanej przez polskie Ministerstwo Finansów metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych oraz przedstawiono pod kątem możliwości zastosowania na gruncie polskim doświadczeń z innych państw członkowskich UE, tj. Irlandii.

Słowa kluczowe: rejestracja podatników VAT, weryfikacja zgłoszeń rejestracyjnych.

Procedure for verification of registration applications of entrepreneurs as active VAT taxpayers

Abstract

The current state of legislation in Poland does not allow for an unambiguous definition of the procedure for verifying the registration applications of entrepreneurs as active VAT taxpayers. The aim of the author is to present not only the criteria for the verification of registration applications, but also the activities performed by tax authorities in the course of the aforementioned procedure. Due to the indicated legislative deficit, the article presents the possibility of applying the Methodology in the assessment of due diligence by buyers of goods in domestic transactions prepared by the Polish Ministry of Finance and also

¹ Akademia Nauk Stosowanych w Koninie, ORCID: 0000-0001-6165-2027.

discusses the possibility of applying the experience from other EU Member States, i.e. Ireland, in Poland.

Keywords: VAT taxpayer registration, VAT registration application's verification.

Wprowadzenie

Zasady rejestracji przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT ustawodawca – co do zasady – określił w art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² (dalej: „ustawa o VAT”). Wskazany przepis określa istotne elementy procesu rejestracji jak sam obowiązek złożenia zgłoszenia rejestracyjnego, przesłanki braku dokonania rejestracji przez organy podatkowe (ust. 4a) czy też wykreślenia zarejestrowanych podatników (ust. 9a). Przedmiotowe opracowanie koncentruje się na analizie tej części procesu rejestracji przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT, który nie został kompleksowo uregulowany w ustawie o VAT, tj. procedurze weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT.

Etap ten obejmuje działania organów podatkowych i samych podatników od momentu złożenia przez przedsiębiorcę zgłoszenia rejestracyjnego do rozstrzygnięcia w kwestii rejestracji zarówno pozytywie (czyli dokonania rejestracji formalnej podatnika dla potrzeb VAT), jak i negatywnie (stwierdzenie przez organ podatkowy istnienia przesłanek do zastosowania art. 96 ust. 4a ustawy o VAT). Poza zakresem niniejszego opracowania są czynności organów podatkowych dokonywane po formalnej rejestracji podatników.

W celu przedstawiania możliwie szeroko analizowanej tematyki po przedstawieniu istotnych regulacji unijnych (pkt 2) omówione zostanie zagadnienie kręgu podmiotów zobowiązanych do rejestracji jako podatnicy VAT czynni (pkt 3) oraz kwestia samego zgłoszenia rejestracyjnego (pkt 4). Następnie przedstawione zostaną czynności podejmowane przez organy podatkowe przy weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego (pkt 5) oraz kryteria weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych (pkt 6).

Z uwagi na deficyt legislacyjny czy też ogólnodostępnych wyjaśnień dla podatników w publikacji ujęta została kwestia możliwości wykorzystania pośilkowo przez podatników Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych (pkt 7) oraz

² Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.

przedstawiono pod kątem możliwości zastosowania na gruncie polskim doświadczeń z innych państw członkowskich UE, tj. Irlandii (pkt 8). W podsumowaniu (pkt 9) przedstawiono wnioski z dotychczasowych analiz.

Istotne przepisy prawa UE

Przed analizą samej procedury weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników VAT należy skrótowo przedstawić regulacje na szczeblu UE, gdyż w dziedzinie zharmonizowanego VAT wyznaczają one granice swobody działań państw członkowskim zarówno na poziomie legislacji krajowej, jak i – co istotne na gruncie omawianej tematyki – praktyki administracyjnej. Kluczowy w tym zakresie jest art. 214 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³ (dalej: „Dyrektywa VAT”), w świetle którego państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

- a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;
- b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzystał z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabyć podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3;
- c) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów do celów dokonywanych przez niego transakcji, które są związane z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, i które są przez niego dokonywane poza tym terytorium;
- d) każdy podatnik, który jest na terytorium danego państwa odbiorcą usług, za które jest zgodnie z art. 196 zobowiązany do zapłaty VAT;
- e) każdy podatnik, który na terytorium danego państwa ma siedzibę i który na terytorium innego państwa członkowskiego świadczy usługi, za które VAT ma obowiązek zapłacić jedynie usługobiorca zgodnie z art. 196.

³ Dz. Urz. UE L 347, ze zm.

Zasadniczym celem identyfikacji podatników przewidzianej w art. 214 dyrektywy VAT jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania systemu VAT⁴. Jak podkreślał w swoim orzecznictwie TSUE⁵, nadanie numeru identyfikacji podatkowej VAT stanowi dowód statusu podatkowego podatnika do celów stosowania VAT i upraszcza kontrolę podatników w celu poboru podatku.

W odniesieniu do obowiązków podatników istotne znaczenie ma art. 213 ust. 1 Dyrektywy VAT, w świetle którego każdy podatnik zgłasza rozpoczęcie, zmianę i zakończenie działalności w charakterze podatnika.

O ile wspomniana regulacja art. 214 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi pewnie ogólne zobowiązanie, o tyle jego uszczegółowienie miało miejsce w art. 22 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej („Rozporządzenie nr 904/2010”). W świetle akapitu drugiego art. 22 ust. 1 Rozporządzenie nr 904/2010 państwa członkowskie wdrażają procedury weryfikacji danych stosownie do wyników przeprowadzonej przez nie oceny ryzyka. Weryfikacji dokonuje się co do zasady przed identyfikacją do celów VAT lub – w przypadku, gdy przed taką identyfikacją zostały przeprowadzone jedynie wstępne weryfikacje – nie później niż sześć miesięcy od takiej identyfikacji.

Dla celów ustalenia siedziby przedsiębiorcy organy podatkowe i sądy krajowe wykorzystują również definicje miejsca siedziby działalności gospodarczej podatnika (art. 10 rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011), a także stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (art. 11 rozporządzenia Wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011).

Przepisy prawa UE nakładają na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia procedur weryfikacji danych przed identyfikacją dla potrzeb systemu VAT, ale nie oznacza to wprowadzenia pełnej dowolności w decydowaniu przez krajowe organy podatkowe o odmowie nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej.

Jak wskazał Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej: „TSUE”), w wyroku z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 *Ablesio*⁶ artykuły 213, 214 i 273 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy państwa członkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków

⁴ Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 *Dankowski*, EU:C:2010:818, pkt 33.

⁵ Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 *VSTR*, EU:C:2012:592, pkt 51

⁶ EU:C:2013:168.

materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej oraz że właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały były przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonoego numeru, jeżeli dany organ skarbowy nie ustali, w świetle obiektywnych czynników, że istnieją poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, że nadany numer identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa.

Sam brak rejestracji – jak wynika z orzecznictwa TSUE⁷ – dla potrzeb VAT kontrahenta podatnika nie może samodzielnie skutkować brakiem prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego od towarów lub usług wykorzystanych do celów transakcji podatnika podlegających opodatkowaniu. W tym miejscu zaznaczyć należy, że rejestracja podmiotu dla celów VAT nie nadaje mu statusu podatnika VAT, ale wyłącznie potwierdza ten status.

Jak wyjaśnił TSUE w pkt 33 wyroku w sprawie C-527/11 *Ablessio*, wpis podatnika do rejestru podatników VAT jest wymogiem formalnym, a zatem nie można utrudniać podatnikowi wykonywania jego prawa do odliczenia z tego względu, że nie został on zidentyfikowany dla celów VAT przed wykorzystaniem towarów zakupionych w ramach swej działalności podlegającej opodatkowaniu. W związku z tym odmowa nadania numeru identyfikacji podatkowej VAT zasadniczo nie może mieć wpływu na prawo podatnika do odliczenia zapłaconego VAT naliczonego, jeżeli spełnione zostaną przesłanki materialne powstania tego prawa.

Podmioty zobowiązane do rejestracji jako podatnicy VAT czynni

Jak wskazywano wcześniej, na szczeblu UE krąg podmiotów zobowiązanych do identyfikacji za pomocą indywidualnego numeru określa art. 214 ust. 1 Dyrektywy VAT. W polskim porządku prawnym podmioty zobowiązane do złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenia rejestracyjnego określone zostały w art. 96 ustawy o VAT. W tym zakresie ustawodawca wskazał, że podmiotami zobowiązanymi do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego do naczelnika urzędu skarbowego są:

- podmioty, o których mowa w art. 15 i art. 15a – przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 (ust. 1);

⁷ Zob. wyrok TSUE w sprawie C-183/14 *Salomie*, EU:C:2015:454, pkt 65.

- dostawca nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, dokonujący wewnątrzwspólnotowej sprzedaży towarów na odległość, które w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium kraju – przed dniem dokonania dostawy (ust. 1a);
- osoby fizyczne, o których mowa w art. 15 ust. 4 i 5 ustawy o VAT, zgłoszenie rejestracyjne może być dokonane wyłącznie przez jedną z osób, na które będą wystawiane faktury przy zakupie towarów i usług i które będą wystawiały faktury przy sprzedaży produktów rolnych (ust. 2);
- w przypadku grupy VAT przedstawiciel grupy VAT.

Fakultatywnie podmioty wymienione w art. 15, u których sprzedaż jest zwolniona od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 lub wykonujące wyłącznie czynności zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3, mogą złożyć zgłoszenie rejestracyjne.

Zastrzec należy, że podmioty, o których mowa w art. 15 i art. 15a nie są obowiązane przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne, jeżeli podmioty te ustanowiły przedstawiciela podatkowego określonego w art. 18d ust. 1 ustawy o VAT.

Dodatkowo wskazać należy, że obok wskazanego zgłoszenia dla potrzeb podatku VAT podatnicy zobligowani są na podstawie – art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁸ – dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jednym z tych podatków, z tym że osoby fizyczne są obowiązane dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego tylko w przypadku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy o VAT oraz w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym.

Końcowo wskazać należy, że Minister Finansów w rozporządzeniu z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określania podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego⁹ określił przypadki, w których zgłoszenie rejestracyjne nie jest wymagane (aczkolwiek taka możliwość nie jest wyłączona). Do szeregu podmiotów wskazanych w ww. akcie wykonawczym zaliczono m.in. podatnicy nieposiadający na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonują transakcji gospodarczych, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego

⁸ Dz.U. z 2024 r., poz. 375 ze zm.

⁹ Dz.U. z 2022 r., poz. 1525.

miejsca pobytu, jeżeli wykonują na terytorium kraju wyłącznie usługi transportowe i usługi pomocnicze związane bezpośrednio z importem towarów, w przypadku gdy wartość tych usług została włączona do podstawy opodatkowania w imporcie towarów.

Zgłoszenie rejestracyjne

O ile ustawa o VAT określa najpóźniejszy możliwy termin do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego (przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 5 lub odpowiednio przed dniem dokonania dostawy), o tyle treść samego zgłoszenia rejestracyjnego określona została w załączniku 1 do Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 marca 2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku od towarów i usług¹⁰. Analiza formularza zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R wskazuje, że formularz ten nie wymaga od podatnika podania zbyt szczegółowych informacji co do profilu planowanej działalności czy też jej lokalizacji. Trudno bowiem za takie uznać informacje jakie może wskazać podatnik w polu C1 „Okoliczności określające obowiązek podatkowy”. W polu B2 podatnik wskazuje adres siedziby. Jednakże podatnik nie jest zobowiązany np. wykazać tytułu prawnego do nieruchomości wskazanej jako miejsce prowadzenia planowanej działalności gospodarczej.

Odnosnie do grup VAT ustawodawca wprowadził pewne regulacje szczególne w zakresie wymagań co do zgłoszeń rejestracyjnych. W świetle art. 96 ust. 3b ustawy o VAT zgłoszenie rejestracyjne wraz z umową o utworzeniu grupy VAT składane jest przez przedstawiciela tej grupy do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla tego przedstawiciela.

Przepisy prawa nie zobowiązują – w ocenie autora – do podania zbyt wielu danych, które byłyby przedmiotem weryfikacji ze strony organów podatkowych. O ile można stan taki oceniać pozytywnie z punktu widzenia odformalizowania relacji podatnik – organ podatkowy, o tyle trudno uznać, że służy on pełnej realizacji obowiązków określonych w art. 213 i 214 Dyrektywy VAT. Konieczność składania dodatkowych dokumentów można pośrednio wywieść z określonych w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT przesłanek braku rejestracji podatników przez naczelnika urzędu skarbowego. Brak ustawowo określonych środków wykazywania okoliczności istotnych dla rejestracji podatników trudno uznać za stan optymalny w odniesieniu do pewności obrotu. Kwestia przesłanek określonych w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT została szerzej przedstawiona w punkcie *Kryteria weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych* niniejszego opracowania.

¹⁰ Dz.U. z 2023 r., poz. 55.

Czynności podejmowane przez organy podatkowe przy weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego

Analiza regulacji dotyczących zgłoszeń rejestracyjnych wskazuje, że ustawodawca fragmentarycznie określił zasady postępowania organu podatkowego w razie złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. W art. 96 ustawy o VAT uregulowana została bowiem wyłącznie kwestia zakończenia procedury weryfikacji. Powołana regulacja wskazuje, że albo naczelnik urzędu skarbowego po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika (ust. 4), albo nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT (ust. 4 oraz ust. 4d w przypadku grup VAT). Można zatem przyjąć następujący algorytm działania organów podatkowych wynikający z ww. regulacji ustawy o VAT:

- naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podatnika w przypadku stwierdzenia po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym brak przesłanek do braku dokonania rejestracji,
- naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT w przypadku stwierdzenia ustawowych przesłanek.

Brak regulacji stanowi również naturalną przyczynę braku stosownego orzecznictwa sądów administracyjnych. W tym zakresie konieczne jest posłużenie się dokumentami sporządzonymi przez Ministerstwo Finansów. Stanowisko resortu co do zasad weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych zawarto w odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 14 marca 2019 r. na interpelację nr 29528 Posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Pana Stanisława Tyszki w sprawie uciążliwych wezwań kierowanych do przedsiębiorców przez urzędy skarbowe.

W powołanym dokumencie Minister Finansów (dalej również: „MF”) stwierdził, że celem weryfikacji zgłoszenia rejestracyjnego jest uniemożliwienie zarejestrowania w systemie nieuczciwych podatników, którzy stanowią realne zagrożenie dla szczelności poboru tego podatku, a także ochrona podatników uczciwych, działających w dobrej wierze. Stanowisko MF w tym zakresie jednoznacznie wskazuje, że naczelnik urzędu skarbowego analizuje zgłoszenie pod kątem prawdziwości zawartych w nim danych oraz ustala, czy wnioskodawca istnieje.

W przypadku wątpliwości naczelnik urzędu skarbowego podejmuje (udokumentowaną) próbę skontaktowania się z podmiotem składającym wniosek lub jego pełnomocnikiem, w celu wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości. Podmiot w celu wyjaśnienia wątpliwości organu podatkowego może przedstawić dodatkowe dokumenty świadczące o prowadzeniu działalności gospodarczej, lista takich dokumentów nie jest ograniczona przepisami ustawy, gdyż istotne

jest w tym postępowaniu pełne uwierzytelnienie prowadzenia działalności gospodarczej przez dany podmiot.

W ocenie MF każde złożone przez podatnika do organu podatkowego zgłoszenie rejestracyjne VAT-R wszczyna postępowanie, którego celem jest rejestracja podatnika VAT. W ramach wspomnianego postępowania organ podatkowy jest zobligowany do sprawdzenia danych zawartych w zgłoszeniu rejestracyjnym i w pozostałej dokumentacji pod względem formalnym, ale ponadto – na podstawie art. 122 ustawy Ordynacja podatkowa – do ustalenia stanu faktycznego. Wnikliwa analiza dokumentów złożonych do urzędu skarbowego przez dany podmiot wpływa – zdaniem MF – na jakość danych zawartych w rejestrze podatników VAT, a to z kolei na bezpieczeństwo innych uczestników obrotu gospodarczego. Wysyłanie wezwań zawierających szczegółowe pytania było podyktowane dbałością o przestrzeganie przepisów prawa w zakresie rzetelnej rejestracji podatników VAT i ochrony uczestników obrotu gospodarczego.

Odnosząc się do weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych, MF stwierdził, że brak odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego nie musi nieść ze sobą negatywnych konsekwencji dla podatnika. Brak reakcji na pierwsze wezwanie (z wyjątkiem wezwań w trybie art. 169 Ordynacji podatkowej) nie kończy postępowania. Organ podatkowy podejmuje dodatkowe próby kontaktu z podatnikiem – telefoniczne, mailowe, ponawia wezwanie – wszystko w celu umożliwienia stronie jak najszybszego uzyskania pozytywnego dla niej rozstrzygnięcia, to jest uzyskania statusu zarejestrowanego podatnika VAT. W opinii MF dopiero wtedy, gdy wszelkie udokumentowane próby kontaktu z podatnikiem zawiodą – organ podatkowy kończy postępowanie w trybie art. 96 ust. 4a ustawy o podatku od towarów i usług, nie dokonując rejestracji wnioskodawcy jako podatnika VAT.

Zdaniem autora trudno mieć zastrzeżenia co do procedury przedstawionej przez Ministra Finansów poza tym, że same regulacje ustawy o VAT (w szczególności art. 96 ustawy o VAT) nie pozwalają na określenie, które jej elementy (poza zakończeniem negatywnym lub pozytywnym) mają wystarczające umocowanie ustawowe. Rzecz jasna podatnik może kwestionować w przypadku wydania decyzji w trybie art. 96 ust. 4a ustawy o VAT czynności (w szczególności treść wezwań kierowanych do podatnika) organów podatkowych jako nieposiadających umocowania w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Wydaje się, że skuteczność tego typu zarzutów zależeć będzie od tego, czy daną czynność organu podatkowego można w wystarczający sposób powiązać (lub nie) z przesłankami określonymi w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT.

Pewną wadą stanowiska Ministra Finansów jest jednak brak przedstawienia chociażby przykładowej listy dokumentów, jakie powinien przedłożyć podatnik wraz ze zgłoszeniem rejestracyjnym. Jak zostało wykazane dalej,

w Irlandii organy podatkowe informują, jakich standardowych dokumentów oczekują od podatników składających zgłoszenia rejestracyjne. Nieprzekazywanie takich informacji polskim podatnikom trudno uznać za okoliczność zwiększającą pewność prawa i pogłębiającą zaufanie do organów podatkowych.

Kryteria weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych

Analiza stanowiska Ministra Finansów opisanego w pkt 5 pozwala na stwierdzenie, że organy podatkowe weryfikują zgłoszenia zgłoszenie pod kątem prawdziwości zawartych w nim danych oraz ustalenia, czy podmiot fizycznie istnieje. Dodatkowo – w sposób pośredni – można wywnioskować, że zgłoszenia rejestracyjne weryfikowane są pod kątem stwierdzenia przesłanek negatywnego załatwienia zgłoszenia rejestracyjnego w trybie określonym w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT.

Ustawodawca określił przesłanki negatywnego załatwienia zgłoszenia rejestracyjnego w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT. W świetle powołanej regulacji naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji podmiotu jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia podmiotu, jeżeli:

- dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym są niezgodne z prawdą lub
- podmiot ten nie istnieje, lub
- mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z tym podmiotem albo jego pełnomocnikiem, lub
- podmiot albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania naczelnika urzędu skarbowego, lub
- z posiadanych informacji wynika, że podatnik może prowadzić działania z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej, lub
- wobec tego podmiotu sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej.

W przypadku natomiast grup VAT – w świetle art. 96 ust. 4d ustawy o VAT – naczelnik urzędu skarbowego nie dokonuje rejestracji grupy VAT jako podatnika VAT, jeżeli nie są spełnione warunki uznania grupy VAT za podatnika, i zawiadamia o braku rejestracji przedstawiciela grupy VAT. Jak jednoznacznie prze-

sądzono, w orzecznictwie sądów administracyjnych¹¹ brak rejestracji podatnika następuje w formie decyzji podatkowej niezależnie od tego jak omawianą formę działania organu podatkowego określił ustawodawca.

Wskazane przesłanki wynikające z ustawy o VAT były przedmiotem analizy ze strony sądów administracyjnych. W tym zakresie można wskazać na wyrok NSA z dnia 31 maja 2022 r. sygn. akt I FSK 2420/18, w świetle którego:

- zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie art. 96 ust. 1 ustawy o VAT należy uznać adres, zawierający co najmniej nazwę miejscowości i ulicy, numer budynku oraz lokalu, w którym faktycznie funkcjonuje zarząd przedsiębiorstwa podatnika i zapadają istotne decyzje dotyczące ogólnego nim zarządzania;
- pojęcie „adres siedziby” nie oznacza adresu przewidzianego w zasadzie do celów doręczania korespondencji, a takim był w istocie adres podany przez spółkę, tj. adres wynajętej skrzynki pocztowej;
- za adres siedziby nie może być również uznany adres, w którym nie są wykonywane jakiegokolwiek czynności zarządcze, ani w którym nie podejmowane są czynności w zakresie działalności gospodarczej.

Natomiast w świetle prawomocnego wyroku WSA w Warszawie z dnia 5 lipca 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 2582/17:

- organ w celu odmowy rejestracji, nie musi i nie może udowadniać, że podmiot występujący o rejestrację będzie oszustem podatkowym, bo takie dowodzenie co do zdarzeń przyszłych nie jest możliwe;
- odmawiając rejestracji, organ podatkowy jednak może i powinien uprawdopodobnić, że podmiot ten będzie angażować się w oszustwa podatkowe;
- to prawdopodobieństwo winno opierać się na analizie faktów, a nie na przeczuciach lub intuicji organu.

Zdaniem autora kryteria wskazane w powołanych orzeczeniach sądów administracyjnych należy uznać za zbieżne ze stanowiskiem TSUE przedstawionym w wyroku w sprawie C-527/11 *Ablesio*.

¹¹ Wyroki NSA z dnia: 14 kwietnia 2023 r. sygn. akt I FSK 517/20, 30 stycznia 2020 r. sygn. akt I FSK 2209/19, 17 grudnia 2021 r. sygn. akt I FSK 927/18, 10 lutego 2022 r. sygn. akt I FSK 2374/21.

Możliwość wykorzystania posiłkowo przez podatników *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*

Do publikacji¹² przez Ministerstwo Finansów *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* (dalej również: „Metodyka”) sytuacja podatników dokonujących transakcji krajowych również była tak samo niepewna jak podmiotów ubiegających się o rejestrację podatników. Brakowało nie tylko źródła oficjalnego informacji w zakresie wymagań stawianych przez organy podatkowe podatnikom, ale także informacji o środkach, jakie może podjąć przedsiębiorca w celu uniknięcia sporu z organami podatkowymi.

Niezależnie od kwestii zasadności opracowania przez resort finansów analogicznego dokumentu dla podmiotów ubiegających się o rejestrację dla celów VAT należy postawić pytanie, czy podatnicy mogą (i w jakim zakresie) stosować *Metodykę*. Aby odpowiedzieć na tak zadane pytanie, należy zwrócić uwagę na podział przesłanek *Metodyki* na dwa typy okoliczności: weryfikacja nowego kontrahenta oraz transakcje ze stałym kontrahentem. Z uwagi na zakres przedmiotowej publikacji właściwe jest ograniczenie się do okoliczności związanych z weryfikacją nowego kontrahenta. W tabeli 1 przedstawiono kryteria w podziale ich przydatności dla podmiotów planujących rejestrację dla celów podatku VAT.

Tabela 1. Kryteria z *Metodyki* możliwe do zastosowania na etapie weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych

Kryteria przydatne przy rejestracji	Kryteria nieprzydatne przy rejestracji
kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą nie był odpowiedni dla okoliczności danej transakcji	kontrahent nie posiadał zaplecza organizacyjno-technicznego odpowiedniego do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej
kontrahent posiadał siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem, pod którym brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej	kontrahent nie posiadał zaplecza organizacyjno-technicznego odpowiedniego do rodzaju i skali prowadzonej działalności gospodarczej
kontrahent będący spółką kapitałową dysponował kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji	kontrahent nie dysponuje stroną internetową (lub nie jest obecny w mediach społecznościowych) z informacjami odpowiednimi do skali prowadzonej działalności, mimo że jest to przyjęte w danej branży

Źródło: opracowanie własne.

¹² *Metodyka* dostępna pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezYTEj-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf> (dostęp: 15.01.2025).

Wspólnym mianownikiem kryteriów nieprzydatnych przy rejestracji jest fakt, że dotyczą one oceny podmiotu, który prowadzi działalność gospodarczą, a procedura rejestracyjna powinna być prowadzona przed dokonaniem czynności opodatkowanych przez podatnika.

W ocenie autora okoliczność „kontrahent będący spółką kapitałową dysponował kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji” może być trudna do zastosowania w przypadku podmiotów, które dopiero co planują działalność gospodarczą. Nie można bowiem automatycznie karać podmiotu brakiem rejestracji dla celów VAT tylko z tego powodu, że w momencie złożenia zgłoszenia rejestracyjnego spółka z o.o. dysponuje minimalnym wymaganym kapitałem zakładowym. W ocenie autora można dokonać również przyporządkowania kryteriów z Metodyki do ustawowych przesłanek braku rejestracji określonych w art. 96 ust. 4a ustawy o VAT, co zostało przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2. Kryteria z Metodyki jako podstawa prawna odmowy rejestracji

Kryteria przydatne przy rejestracji	Podstawa prawna
kontakt z kontrahentem lub osobą go reprezentującą nie był odpowiedni dla okoliczności danej transakcji	art. 96 ust. 4a pkt 3 ustawy o VAT
kontrahent posiadał siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej pod adresem, pod którym brak było oznak prowadzenia działalności gospodarczej	art. 96 ust. 4a pkt 2 ustawy o VAT
kontrahent będący spółką kapitałową dysponował kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji	art. 96 ust. 4a pkt 5 ustawy o VAT

Źródło: opracowanie własne.

Zastrzec końcowo należy, że kryterium dysponowania kapitałem zakładowym niewspółmiernie niskim w stosunku do okoliczności transakcji może stanowić co najwyżej jeden z czynników skłaniających organ podatkowy do zastosowania art. 96 ust. 4a pkt 5 ustawy o VAT. Powołany przepis wymaga – co wynika z orzecznictwa NSA¹³ – zapadłego na kanwie analogicznej przesłanki wykreślenia podmiotu zarejestrowanego – znacznie bardziej rozbudowanej oceny ze strony organu podatkowego. Przesłanki wykreślenia z rejestru VAT albo odmowy rejestracji dla celów VAT nie mają charakteru ocennego, czy uznaniowego w tym sensie, że są oparte na wynikach konkretnych analiz prowadzonych na podstawie działu IIIB Ordynacji podatkowej. Nie chodzi więc – jak wskazywał

¹³ Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r. sygn. akt I FSK 1777/22.

NSA – o jakiegokolwiek informacje, które mogłyby wskazywać na chęć prowadzenia nieuczciwej działalności. Zdaniem NSA chodzi o informacje pozyskane od właściwych organów, które opierają na określonych algorytmach określania prawdopodobieństwa prowadzenia nieuczciwej działalności, działających w oparciu o konkretne kryteria oceny ryzyka. W ocenie autora omawiana przesłanka wysokości kapitału zakładowego musiała być spełniona łącznie wraz z okolicznościami wskazanymi w orzecznictwie NSA w celu zastosowania art. 96 ust. 4a pkt 5 ustawy o VAT.

Doświadczenia irlandzkie

Jak wskazano wcześniej, w warunkach polskich podatnicy – o ile znają przesłanki braku rejestracji – nie mają wiedzy na temat dokumentów, które powinni dołączyć do zgłoszenia rejestracyjnego m.in. w celu przyspieszenia samego procesu. W kontekście rejestracji dla celów podatku VAT brak jest dokumentu analogicznego do Metodyki. Po omówieniu sytuacji polskich podatników warto przedstawić doświadczenia innych państw członkowskich. W tym zakresie omówiony został przykład irlandzkich wyjaśnień kierowanych do podatników – Part 38-01-03b – Guidelines for VAT Registration¹⁴. W dokumencie tym oprócz informacji bezpośrednio kierowanych do podatników przedstawiono wzory pism kierowanych przez organy podatkowe do podatników w związku z procedurą rejestracyjną.

Podstawową różnicą między polskim a irlandzkim systemem jest fakt, że w Irlandii wnioski o rejestrację dla celów VAT co do zasady należy złożyć online. Obecne regulacje polskiej ustawy o VAT nie wykluczają natomiast złożenia takiego wniosku w formie papierowej. Z pewnością forma online umożliwia sprawniejsze przetwarzanie danych przez administrację podatkową.

Za zdecydowany atut omawianych wyjaśnień należy uznać wskazanie dla podatników, jakie dokumenty mogą być uzupełniająco składane przez podatników. W tym zakresie na stronie 13 wyjaśnień wskazano, że rekomendowane jest przedłożenie dokumentacji uzupełniającej takiej jak:

- umowa najmu lokalu lub dowody starań o zabezpieczenie lokalu przedsiębiorstwa;
- kopia umowy dotyczącej dostawy i odbioru towarów lub usług;
- przykładowe posiadane faktury sprzedaży i zakupu;
- szczegóły list klientów i dostawców;

¹⁴ Dokument dostępny po adresie <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-38/38-01-03b.pdf> (dostęp: 15.01.2025).

- badania rynku, prognozy biznesowe lub studia wykonalności dla przedsiębiorstwa, które ma zostać zarejestrowane;
- kopia licencji lub w inny sposób podane szczegóły tej licencji, jeżeli do prowadzenia działalności gospodarczej wymagana jest licencja państwowa;
- wszelka inna dokumentacja, która dostarczy dowód na istnienie działalności lub zamiar prowadzenia działalności.

Należy zauważyć, że analogicznie jak w przypadku Metodyki irlandzka administracja podatkowa nie określiła zamkniętej checklisty, której wypełnienie oznacza automatyczną rejestrację przedsiębiorcy dla celów VAT. Podmioty, które wnioskuje o rejestrację do celów VAT, mają obowiązek wykazania zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej (ang. *intention to trade*), przedstawiając stosowne umowy lub narzędzia niezbędne do prowadzenia planowanej działalności¹⁵. W tym miejscu wskazać należy, że pewne wątpliwości w warunkach polskich budziłoby wymaganie niektórych rodzajów dokumentacji wskazanych przez irlandzką administrację podatkową. Trudno bowiem przedstawić przykładowo listę klientów osobie fizycznej, która nigdy nie prowadziła działalności gospodarczej, zwłaszcza w przypadku planowanego świadczenia usług głównie na rzecz konsumentów, a nie ściśle oznaczonej grupy kontrahentów. Wykorzystywanie doświadczeń innych państw członkowskich winno zatem uwzględniać polskie uwarunkowania – zarówno prawne, jak i ekonomiczne.

W przypadku rejestracji dla celów VAT dla potrzeb planowanego obrotu nieruchomościami organy podatkowe przy ocenie przesłanki zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej mogą uwzględnić planowaną umowy podatnika w tym zakresie. W celu wykazania zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej podatnik powinien przedstawić stosowne dowody, w tym dowody potwierdzające uprawnienie do władania nieruchomością, a także złożenia wniosku o pozwolenie budowlane (lub też jego uzyskania) i co nie mniej istotne dowody potwierdzające sposób finansowania planowanych działań gospodarczych¹⁶.

W jakich zatem sytuacjach irlandzka administracja podatkowa może negatywnie rozpatrzyć wniosek o rejestrację dla celów VAT? Kwestie te zostały omówione w pkt 7 *Disallowing a VAT Application* omawianych wyjaśnień organów podatkowych. W tym zakresie wskazano, że podstawowym powodem odmowy rejestracji jest zakwestionowanie przez organy złożenia zgłoszenia rejestracyjnego w dobrej wierze. W takim przypadku organy ustalają, czy numer identyfikacji

¹⁵ Part 38-01-03b – Guidelines for VAT Registration, s. 18.

¹⁶ Ibidem.

podatkowej do celów VAT może zostać wykorzystany do popełnienia oszustwa. Kolejny powód negatywnego załatwienia wniosku to także uznanie, że podatnik nie wykazał zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej. Również brak odpowiedzi na wezwanie do przedstawienia dodatkowych informacji stanowi przesłankę odmowy rejestracji. Zaznaczyć przy tym należy, że w przeciwieństwie do stanowiska polskiego Ministra Finansów administracja podatkowa irlandzka nie jest zobowiązana do wielokrotnego i udokumentowanego kontaktowania się z wnioskodawcami w przypadku zaistnienia wątpliwości.

Podsumowanie

Jak wskazano wcześniej, art. 96 ustawy o VAT nie reguluje kompleksowo procedur weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników podatku VAT. O ile podatnicy znają przesłanki braku rejestracji, o tyle ze strony administracji podatkowej brak jest kompleksowej informacji co do wymaganych lub co najmniej rekomendowanych działań po stronie podatników. Brak takich informacji może wydłużać samą procedurę, gdyż podatnicy będą dostarczać stosowne informacje w następstwie wezwań organów podatkowych. Pytanie, jak poprawić obecną sytuację podatników, jest jak najbardziej zasadne. Rozważając wariant legislacyjny (nowelizacja art. 96 ustawy o VAT) lub też wydania dokumentu o charakterze informacyjnym, uwzględnić należy doświadczenia zarówno irlandzkie, jak i, co nie mniej istotne, zdobyte przy opracowaniu i funkcjonowaniu *Metodyki w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych*.

W ocenie autora określenie ustawowo zamkniętej listy dokumentów, jakich przedłożenie automatycznie powodowałoby rejestrację podatnika dla celów podatku VAT, byłoby sprzeczne z naczelną zasadą postępowania podatkowego, jaką jest obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu sprawy (art. 122 Ordynacji podatkowej). Dodatkowo krajowe regulacje uniemożliwiające weryfikację stanu faktycznego utrudniałyby realizację obowiązków, jakie na państwa członkowskie zostały nałożone przez art. 213, 214 i 273 dyrektywy VAT. Biorąc pod uwagę powyższe, sceptycznie odnieść się należy do możliwości wprowadzenia w analizowanej problematyce wiążących dla organów podatkowych objaśnień podatkowych.

Zastrzec w tym miejscu należy, że tworzenie zamkniętej listy dokumentów, których przedłożenie powodowałoby automatyczną rejestrację trudno byłoby pogodzić z regulacjami prawa UE, lecz nie oznacza to, że nie jest możliwe wprowadzanie rozwiązań wyważających z jednej strony obowiązki państw członkowskich, a z drugiej konieczność zapewnienia pewności prawa po stronie podat-

ników. W tym celu konieczne byłoby wprowadzenie rozwiązania do ustawy o VAT (rozszerzenie katalogu przesłanek określonych w art. 96 ust. 4a), w świetle którego organ mógłby w szczególnym przypadku odmówić dokonania rejestracji podatnika VAT podmiotowi, który zastosował się objaśnień podatkowych określających wymagane działania dokumentacyjne. Taka decyzja organu wymagałaby ustalenia przez organ, że nadany numer identyfikacji podatkowej do celów VAT zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Wobec jednak braku uniformizacji na szczeblu UE okoliczności (a także dokumentacji) weryfikowanej przez organy podatkowe przedwczesne wydaje się jednostronne wprowadzenie przez państwo członkowskie rozwiązań wprowadzających gwarancję rejestracji VAT. Zauważyć należy, że swoboda legislacyjna państw członkowskich w zakresie VAT jest istotnie ograniczona z uwagi na zharmonizowanie zasad tego podatku na szczeblu UE. Samodzielne określanie przez państwa członkowskie kryteriów rejestracji podatników mogłoby prowadzić do zakwestionowania krajowych rozwiązań z uwagi na ich sprzeczność z prawem UE. Prawo UE ma w takich przypadkach prymat nad słusznie wskazanym przez samych podatników obowiązkiem władz publicznych zapewnienia stabilnego i pewnego otoczenia prawnego. Wobec ograniczeń na szczeblu krajowym konieczne jest zadanie pytania o to, czy nie nadszedł czas na zmianę Dyrektywy VAT (ewentualnie Rozporządzenia nr 904/2010), którą trudno uznać za aktualną w kontekście działań podejmowanych przez poszczególne państwa członkowskie w celu zmniejszenia luki VAT. Ujednoczenie dokumentacji i okoliczności weryfikowanych przez krajowe administracje podatkowe niewątpliwie zwiększyłoby pewność prawa po stronie podatników. Wobec skomplikowanego i długotrwałego charakteru prac legislacyjnych na szczeblu UE konieczne jest jednak rozważanie przez państwa członkowskie krajowych rozwiązań, przy czym wykluczyć należy rozwiązania legislacyjne z uwagi na brak określenia przez prawodawcę unijnego jednolitej na poziomie UE listy wymaganych dokumentów i istotnych okoliczności weryfikowanych przez organy podatkowe przy rejestracji dla celów VAT.

Przy obecnym kształcie prawodawstwa unijnego dokumenty o charakterze niewiążącym mogą wypełnić pewną lukę informacyjną po stronie przyszłych podatników. Przykład irlandzki, jak również doświadczenia polskie związane z *Metodyką w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych* wskazują, że rozwiązaniem wyważającym obowiązki państwa członkowskiego oraz prawa podatników jest opracowanie przez administracje podatkowe niewiążących wyjaśnień dotyczących procedury weryfikacji zgłoszeń rejestracyjnych przedsiębiorców jako czynnych podatników podatku VAT. W tym zakresie proponowane jest, aby dokument

określał, jakie rodzaje dokumentów lub informacji powinni przedstawiać podatnicy już na etapie złożenia zgłoszenia rejestracyjnego. Standaryzacja dokumentów przedstawianych przez podatników niewątpliwie pozytywnie wpłynęłaby na sprawność prowadzenia procedury weryfikacyjnej przez organy podatkowe. Standaryzacja ta nie mogłaby mieć charakteru dowolnego, gdyż ustawodawca uregulował jednoznacznie przesłanki odmowy rejestracji. Tym samym podatnicy mieliby możliwość podważania zgodności z prawem (w tym z zasadą proporcjonalności) wymogów stosowanych przez organy podatkowe w ramach weryfikacji rozstrzygnięcia wydanego w trybie art. 96 ust. 4a ustawy o VAT.

Na koniec należy zaznaczyć, że korzystanie z doświadczeń innych państw członkowskich musi uwzględniać uwarunkowania prawne i ekonomiczne w Polsce. Jak wskazano wcześniej, nie każde kryterium stosowane przez zagraniczne administracje podatkowe można wprost recypować (wskazywany w pkt 8 niniejszej artykułu wymóg przedstawienia listy klientów). Okoliczność ta nie zmienia jednak faktu, że na obecnym etapie – uwzględniając obecne prawodawstwo unijne (lub raczej jego brak) – niewiążące dokumenty informacyjne administracji podatkowych mogą zwiększyć stabilność sytuacji podatników.

Bibliografia

Akty prawne

- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2024 r., poz. 375 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r., poz. 361 ze zm.).
- Rozporządzenie Minister Finansów z dnia 14 listopada 2014 r. w sprawie określania podatników niemających obowiązku składania zgłoszenia rejestracyjnego (Dz.U. z 2022 r., poz. 1525 ze zm.).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 marca 2020 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r., poz. 55 ze zm.).

Orzeczenia TSUE:

- Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, EU:C:2010:818.
- Wyrok TSUE z dnia 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 VSTR, EU:C:2012:592.
- Wyrok TSUE z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie C-527/11 Ablessio EU:C:2013:168.
- Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r. w sprawie C-183/14 Salomie, EU:C:2015:454.

Orzeczenia krajowe

Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2020 r. sygn. akt I FSK 2209/19.

Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2021 r. sygn. akt I FSK 927/18.

Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2022 r. sygn. akt I FSK 2374/21.

Wyrok NSA z dnia 31 maja 2022 r. sygn. akt I FSK 2420/18.

Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2023 r. sygn. akt I FSK 1777/22.

Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2023 r. sygn. akt I FSK 517/20.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lipca 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 2582/17.

Dokumenty administracji podatkowych

Ministerstwo Finansów „Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych”. Pozyskano z: <https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezYTEj-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf>

Revenue Irish Tax and Customs “Part 38-01-03b – Guidelines for VAT Registration”. Pozyskano z: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-38/38-01-03b.pdf>

Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 14 marca 2019 r. na interpelację nr 29528 Posła na Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Pana Stanisława Tyszki w sprawie uciążliwych wezwań kierowanych do przedsiębiorców przez urzędy skarbowe.

Publikacja jest poświęcona kluczowemu procesowi prawa podatkowego – jego cyfryzacji. Autorzy podejmują się niełatwego zadania przedstawienia obecnego stanu tego procesu i jego perspektyw w obszarze podatku od towarów i usług. Omówione w opracowaniu szczegółowe zagadnienia pozwalają czytelnikowi na zapoznanie się z najważniejszymi aspektami cyfryzacji tego podatku, szczególnie istotnymi dla jego profesjonalnych użytkowników.

Centralnym obszarem rozważań są oczywiście przedstawiony przez Komisję Europejską pakiet propozycji zmian modernizujących i zasady prowadzenia rozliczeń w zakresie podatku VAT na miarę wyzwań ery cyfrowej, pod nazwą *VAT w Epoce Cyfrowej* (VAT in Digital Age – ViDA), sporo uwagi poświęcono również takim zagadnieniom jak doręczenia elektroniczne, zastosowania tzw. sztucznej inteligencji w obszarze prawa podatkowego czy stosowanie blokad rachunków bankowych wobec podatników VAT.

