

Krajowy System e-Faktur jako model centralnego rejestru faktur

The National e-Invoice System as a model of the Central Register of Invoices

dr Paweł Szymanek

Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek,

ORCID: 0000-0002-7590-7016

Streszczenie

Zgodnie z zaleceniami z *Zielonej księgi w sprawie przyszłości podatku VAT*¹ w wielu krajach Unii Europejskiej (UE) utworzono centralne rejestry faktur (CRF). Opisano w niej dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług, polegające na:

- 1) stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji danych otrzymanych przez administrację podatkową;
- 2) wystawianiu faktur elektronicznych i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi.

JPK_VAT przesyłane do wspólnej hurtowni danych stanowią odpowiednik pierwszego modelu, Krajowy System e-Faktur (KSeF) stanowi natomiast odpowiednik drugiego modelu CRF. Funkcjonowanie obydwu modeli w Polsce jednocześnie wydaje się zbędne.

Słowa kluczowe: KSeF, JPK, JPK_VAT, organy KAS, centralny rejestr faktur.

Abstract

Following the recommendations of the *Green Paper on the future of VAT*, Central Registers of Invoices have been established in many EU countries. The Green Paper developed two models to combat and eliminate VAT fraud more effectively:

- 1) creating one common data warehouse, as well as introducing the obligation to send strictly selected data in the appropriate format to this data warehouse by all taxpayers for verification of the received data by the tax administration,
- 2) issuing electronic invoices and sending them to the central database of the tax administration for further checking and verification of the data received and simultaneous sending of invoices by the taxpayer to his contractor.

JPK_VAT files sent to the common data warehouse are the equivalent of the first model, while KSeF is the equivalent of the second CRF model. The functioning of both models in Poland at the same time seems redundant.

Keywords: KSeF, JPK, JPK_VAT, KAS authorities, Central Invoice Register.

1. CELE I ZAŁOŻENIA CRF

Zgodnie z zaleceniami *Zielonej księgi*^{2, 3} w wielu krajach UE utworzono CRF. W publikacji tej zauważono, że wpływy z podatku od towarów i usług stanowią decydującą część dochodów budżetowych wielu krajów, a także że taki podatek został wprowadzony w ponad 140 krajach na całym świecie⁴. Ponadto po upływie 40 lat od wprowadzenia tego podatku nadszedł czas na jego uproszczenie. Powinno to się odbywać w kontekście jednolitego rynku wewnętrznego, zapewniającego swobodny przepływ towarów i usług pomiędzy państwa-

mi członkowskimi oraz zniesienie kontroli podatkowych na granicach wewnętrznych UE⁵.

Ponadto pojawianie się zorganizowanych grup przestępczych zajmujących się wyłudzeniami podatkowymi spowodowane jest funkcjonowaniem podatku od towarów i usług na terytorium całej UE oraz możliwością ubiegania się o zwrot nadpłaconego podatku naliczonego nad należnym w każdym państwie członkowskim. W związku z tym monitoring wszystkich podatników w krajach członkowskich jest szczególnie utrudniony, a zorganizowane grupy przestępcze wykorzystu-

ją ten fakt i tworzą powiązane podmioty na terytorium państw członkowskich.

Oprócz tego model poboru podatku od towarów i usług nie uległ zasadniczym zmianom od chwili jego wejścia w życie – polega na samodzielnym obliczaniu podatku przez podatnika oraz późniejszych kontrolach prowadzonych przez administrację podatkową. W przeważającej mierze system opiera się na gromadzeniu papierowych dokumentów celem ich późniejszej weryfikacji przez pracowników administracji podatkowych. Taka metoda jest niewydajna, czasochłonna i kosztowna, a także odstająca od zmieniających się realiów gospodarczych i technologicznych we współczesnym świecie⁶. Dodatkowo system ten uniemożliwia sprawdzenie wszystkich podatników przez pracowników administracji podatkowych ze względu na liczbę przeprowadzanych transakcji gospodarczych oraz liczbę pracowników urzędów obsługujących organy podatkowe. Skutkiem powyższego system samoopodatkowania w podatku od towarów i usług dotychczas nie jest weryfikowany przez administrację podatkową we właściwy sposób.

W *Zielonej księdze* przedstawiono dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w tym podatku. Stanowiły one postulat wprowadzenia CRF w krajach członkowskich zgodnie z jej zaleceniami. Ostatecznie zaproponowano następujące dwa modele CRF, polegające na:

- 1) stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji danych otrzymanych przez administrację podatkową⁷;
- 2) wystawianiu faktur elektronicznych i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi⁸.

W ramach tych postulatów stwierdzono, że wszystkie faktury powinny być wysyłane w czasie rzeczywistym do CRF, który będzie monitorował samoopodatkowanie w podatku od towarów i usług. W ten sposób organy podatkowe krajów członkowskich będą uzyskiwać informacje w szybki i efektywny sposób⁹. Stworzenie jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzenie obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych lub faktur elektronicznych powinno poprawić monitorowanie podatników przez organy podatkowe.

Kiedy analizuje się porządki prawne poszczególnych krajów członkowskich UE, można zauważyć, że w trakcie wprowadzania drugiego modelu, polegającego na wystawianiu faktur elektronicznych przesyłanych do centralnej bazy, niektóre kraje członkowskie rozbudowały go o trzeci wariant, czyli wystawianie faktur elektronicznych i przesyłanie ich do hurtowni danych celem ich autoryzacji, tj. sprawdzenia faktury w czasie rzeczywistym pod względem formalnym i materialnym, a także nadania jej kodu cyfrowego, tak aby podatnik po dokonanej weryfikacji wprowadził fakturę legalnie w obieg przez wysyłanie jej kontrahentowi. W trzecim modelu administracja podatkowa nie są tylko biernym podmiotem zbierającym i przechowującym otrzymywane faktury elektro-

niczne, lecz podmiotem, który w czasie rzeczywistym sprawdza wystawione faktury pod względem rachunkowym i formalnym, jak również aprobuje wystawione faktury poprzez nadanie im specjalnego numeru cyfrowego umożliwiającego legalne wprowadzenie ich w obieg i posługiwanie się nimi przez kupującego.

JPK_VAT przesyłane do wspólnej hurtowni danych stanowią odpowiednik pierwszego modelu opisanego w *Zielonej księdze*¹⁰, polegającego na nałożeniu obowiązku przesyłania ściśle określonych danych wynikających z faktur do wspólnej hurtowni danych. Jednocześnie KSeF¹¹, z którego można korzystać dobrowolnie od dnia 1 stycznia 2022 r., stanowi odpowiednik drugiego modelu przedstawionego w *Zielonej księdze*¹², opierającego się na przesyłaniu faktur elektronicznych do wspólnej hurtowni danych. Skutkiem powyższego od dnia 1 stycznia 2022 r. w Polsce istnieją dwa modele CRF, opisane jako odrębnie możliwe modele CRF, których wprowadzenie w krajach członkowskich jest postulowane¹³. Obecnie pierwszy model, oparty na JPK_VAT, funkcjonuje jako model obligatoryjny, drugi natomiast, oparty na wysyłaniu faktur elektronicznych do hurtowni danych, funkcjonuje jako model fakultatywny. Korzystanie w Polsce z obydwu modeli jednocześnie wydaje się całkowicie zbędne, ponieważ w postulatach z *Zielonej księgi*¹⁴ zasygnalizowano wprowadzenie dwóch odrębnych modeli CRF, lecz zalecano wprowadzenie jednego z nich, w drodze wyboru spośród zaproponowanych rozwiązań.

Pierwsze kroki celem wdrożenia KSeF podjęto już w 2018 r.¹⁵ Następnie KSeF miał obowiązywać od dnia 1 lipca 2019 r., lecz pomimo wielu zmian legislacyjnych nie zaczął w tym czasie działać. Ministerstwo Finansów poinformowało, że nie ma potrzeby wprowadzania KSeF w Polsce, ponieważ funkcjonuje już CRF oparty na przesyłanych JPK_VAT. Ponadto dane z JPK_VAT trafiają do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych (CRDP)¹⁶. Tym samym nie ma konieczności wyodrębniania kolejnej bazy danych w postaci KSeF, gdyż de facto baza ta już istnieje w ramach CRDP. Pomimo świadomości, że baza danych odzwierciedlająca pierwszy model wymieniony w *Zielonej księdze*¹⁷ została w Polsce już utworzona, wprowadzono od dnia 1 stycznia 2022 r. KSeF, będący drugim modelowym rozwiązaniem zaproponowanym w tym opracowaniu, jednocześnie nie zrezygnowano jednak z pierwszego modelu opartego na JPK_VAT. Docelowo planuje się, że od 2024 r. korzystanie z KSeF stanie się obowiązkowe, co oznacza, że Polska będzie czwartym krajem w UE, który wprowadzi e-faktury.

Zakładane cele, jakie ma osiągnąć KSeF, w projekcie ustawy zawarto zaledwie w dwóch zdaniach. Przyjęto, że KSeF przyczyni się nie tylko do wzmocnienia kontroli prawidłowości rozliczeń w podatku od towarów i usług, ale również wpłynie na uproszczenie samego procesu kontroli rozliczeń podatników. Powodem tych zmian jest umożliwienie bieżącego i zdalnego monitorowania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) obrotu udokumentowanego e-fakturami. Wprowadzony system oparty na e-fakturach zdaniem ustawodawcy pozwoli na podwyższenie dochodów budżetu państwa dzięki założonemu zwiększeniu poboru podatku od towarów i usług na każdym etapie obrotu towarami i usługami¹⁸.

2. FAKTURA USTRUKTURYZOWANA ORAZ ZASADY KORZYSTANIA Z KSeF

Głównym celem KSeF jest umożliwienie wystawiania i udostępniania faktur ustrukturyzowanych. Przez pojęcie faktury ustrukturyzowanej rozumie się fakturę wystawioną przy użyciu KSeF wraz z przydzielonym numerem identyfikującym ją w tym systemie¹⁹. Od dnia 1 stycznia 2022 r. takie faktury występują w Polsce obok faktur papierowych i elektronicznych. Są one przesyłane w formacie XML²⁰ zgodnym ze strukturą logiczną e-Faktury FA_VAT.

Fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do KSeF. Otrzymywanie takich faktur za pośrednictwem KSeF wymaga akceptacji kupującego. Faktura ustrukturyzowana jest uznana za otrzymaną przy użyciu KSeF w dniu przydzielenia jej numeru identyfikującego tę fakturę. Jest ona udostępniana i otrzymywana za pomocą oprogramowania interfejsowego API (oprogramowania umożliwiającego łączenie i wymianę danych w komunikacji między systemami teleinformatycznymi)²¹. Warunkiem otrzymania przez kupującego faktury jest udzielona przez niego akceptacja otrzymania faktury za pośrednictwem KSeF. Kupujący – z przyczyn leżących po jego stronie – może nie zgodzić się na otrzymanie faktury w tej formie. Jeżeli nie wyrazi akceptacji dla otrzymania faktury ustrukturyzowanej, faktura może być mu przesłana w dotychczasowy sposób, po uzgodnieniu z nim – w postaci papierowej lub elektronicznej.

Zasadniczo do faktur ustrukturyzowanych stosuje się przepisy dotyczące faktur wraz ze zmianami wynikającymi z regulacji odnoszących się do tej nowej formy faktur. Z oczywistych powodów możliwa jest korekta faktury ustrukturyzowanej, przy czym korekty takiej dokonuje się także za pomocą faktury ustrukturyzowanej. Nie jest możliwe skorygowanie takiej faktury przy użyciu faktury w formie papierowej lub elektronicznej.

W przepisach określono listę podmiotów, które mogą korzystać z KSeF celem wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Należą do nich:

- 1) podatnicy podatku od towarów i usług,
- 2) podmioty wskazane przez podatków podatku od towarów i usług,
- 3) organy egzekucyjne prowadzące postępowanie egzekucyjne w administracji oraz komornicy sądowi dokonujący sprzedaży towarów będących własnością podatnika, a także osoby fizyczne wskazane przez te organy,
- 4) osoby fizyczne wskazane w zawiadomieniu o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z KSeF,
- 5) inne podmioty wskazane przez osoby fizyczne korzystające z KSeF.

Podmioty te muszą zostać wcześniej odpowiednio uwierzytelnione celem prawidłowego korzystania z KSeF.

Wszystkie czynności związane z wystawianiem, przekazywaniem i przechowywaniem faktur ustrukturyzowanych dokonywane są za pośrednictwem KSeF. Administratorem danych KSeF jest Szef KAS, który jednocześnie jest podmiotem zobowiązanym do prowadzenia tego systemu. W szczególności KSeF służy do:

- 1) nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z tego systemu;

- 2) powiadamiania podmiotów uprawnionych do korzystania z KSeF o nadaniu lub odebraniu tym podmiotom uprawnień;
- 3) uwierzytelnienia i weryfikacji uprawnień do korzystania z systemu;
- 4) wystawiania faktur ustrukturyzowanych;
- 5) dostępu do faktur ustrukturyzowanych;
- 6) otrzymywania faktur ustrukturyzowanych;
- 7) przechowywania faktur ustrukturyzowanych;
- 8) nadawania fakturom ustrukturyzowanym numerów identyfikujących przydzielanych w systemie;
- 9) analizy i kontroli prawidłowości danych nadsyłanych w fakturach ustrukturyzowanych;
- 10) powiadamiania uprawnionych podmiotów o:
 - a) dacie i czasie wystawienia faktury ustrukturyzowanej, a także numerze identyfikującym wraz z datą i czasem jego przydzielenia,
 - b) dacie i czasie odrzucenia faktury,
 - c) braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej w przypadku chwilowej niedostępności KSeF;
- 11) powiadamiania nieuprawnionych podmiotów o braku dostępu do KSeF²².

Z przyczyn niezawinionych po stronie Szefa KAS mogą wystąpić braki w dostępie do KSeF z powodów technicznych, organizacyjnych lub informatycznych. W przypadku braku dostępu do KSeF każdorazowo Minister Finansów zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra komunikat o niedostępności KSeF.

Przepisy określają również okres przechowywania faktur ustrukturyzowanych w KSeF. Podatnicy niestosujący takich faktur są zobowiązani przechowywać faktury wraz z właściwymi ewidencjami dla celów rozliczania podatku od towarów i usług aż do upływu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podstawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat, licząc od końca roku, w którym minął termin zapłaty podatku. Dla faktur ustrukturyzowanych przewidziano jednak inny termin przechowywania w KSeF. Mają być one przechowywane w tym systemie przez 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione²³. Termin ten jest stosunkowo długi i większość faktur ustrukturyzowanych będzie przechowywana właśnie przez ten okres.

Może się jednak zdarzyć, że okres 10 lat nie wystarczy do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sytuacja taka wystąpi w przypadku wszczęcia w stosunku do podatnika postępowania karnego skarbowego, które nie zostanie zakończone w terminie 10 lat. To sprawia, że termin przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie dłuższy niż 10 lat. Wówczas podatnik po okresie 10 lat, w których trakcie faktury ustrukturyzowane przechowywane są w KSeF, zobowiązany jest przechowywać faktury w dalszym ciągu, aż do całkowitego upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego²⁴. Po upływie okresu 10 lat, w których trakcie faktury przechowywane są w KSeF, podatnik w sytuacji dalszego biegu terminu przedawnienia zobowiązany jest przechowywać faktury samodzielnie w podziale na okresy rozliczeniowe. Sposób i forma przechowywania faktur muszą zapewnić łatwe ich odszukanie oraz autentyczność pochodzenia, integralność

treści i czytelność faktur aż do całkowitego upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podatnicy posiadający siedzibę na terytorium kraju są obowiązani przechowywać faktury na terytorium kraju. Faktury mogą być jednak przechowywane poza terytorium kraju, jeżeli zachowane są w formie elektronicznej i w sposób umożliwiający organom KAS dostęp do nich on-line. Ponadto podatnicy w okresie przechowywania faktur samodzielnie są zobowiązani zapewnić organom KAS natychmiastowy dostęp do faktur papierowych oraz możliwość bezzwłocznego poboru i przetwarzania danych zawartych w fakturach elektronicznych (art. 112aa ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Po upływie wymaganych okresów i spełnieniu wymogów faktury będą przechowywane we właściwy sposób aż do całkowitego upływu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych wynikających z tych faktur.

Do przepisów dotyczących KSeF wydano rozporządzenie wykonawcze, w którym określono:

- 1) podmioty uprawnione do korzystania z KSeF,
- 2) sposoby nadawania i odbierania uprawnień do korzystania z tego systemu,
- 3) metody uwierzytelniania podmiotów korzystających z systemu, a także
- 4) dane faktury ustrukturyzowanej, których podanie umożliwia dostęp do niej w systemie²⁵.

Przez pojęcie uprawnień do korzystania z KSeF rozumie się prawo do:

- 1) nadawania, zmiany lub odbierania tych uprawnień²⁶,
- 2) wystawiania faktur ustrukturyzowanych lub dostępu do nich²⁷,
- 3) wystawiania faktur przez podmiot nabywający towary lub usługi od podatnika, jeżeli ten podmiot i podatnik wcześniej zawarli umowę w sprawie wystawiania faktur w imieniu i na rzecz tego podatnika i określili procedurę zatwierdzania poszczególnych faktur²⁸.

Nadawanie, zmiana lub odbieranie uprawnień do korzystania z KSeF odbywa się za pomocą oprogramowania interfejsowego. Dokonanie wymienionych czynności wymaga podania:

- 1) numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika;
- 2) danych podmiotu lub danych osoby fizycznej:
 - a) NIP podmiotu albo numeru Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności (PESEL) osoby fizycznej,
 - b) imienia i nazwiska osoby fizycznej lub nazwy podmiotu,
 - c) daty urodzenia osoby fizycznej, jeżeli nie podano NIP ani PESEL,
 - d) numeru i serii dowodu osobistego lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby fizycznej wraz z krajem jego wydania, jeżeli osoba nie posiada NIP ani PESEL,
 - e) danych unikalnych identyfikujących kwalifikowany podpis elektroniczny uprawnionej osoby fizycznej, jeżeli podpis nie zawiera NIP ani PESEL;
- 3) rodzaju uprawnienia;
- 4) informacji, czy podmiot lub osoba fizyczna jest przedstawicielem podatkowym²⁹.

Korzystanie z KSeF wymaga każdorazowego uwierzytelnienia. Uwierzytelnienia można dokonać na cztery sposoby:

- 1) kwalifikowanym podpisem elektronicznym,
- 2) kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną,
- 3) podpisem zaufanym,
- 4) wygenerowanym przez KSeF ciągiem znaków alfanumerycznych.

Wygenerowanie przez KSeF ciągu znaków alfanumerycznych możliwe jest po wcześniejszym zalogowaniu do systemu za pomocą kwalifikowanego podpisu elektronicznego, kwalifikowanej pieczęci elektronicznej lub podpisu zaufanego.

KSeF każdorazowo weryfikuje posiadane uprawnienia przed korzystaniem z niego³⁰.

Wreszcie dostęp do wystawionych faktur ustrukturyzowanych, przechowywanych w KSeF, jest możliwy po podaniu:

- 1) numeru faktury,
- 2) NIP lub innego identyfikatora kupującego albo informacji o braku identyfikatora,
- 3) imienia i nazwiska lub nazwy kupującego albo informacji o braku tych danych,
- 4) kwoty należności ogółem³¹.

W ramach korzyści z korzystania z faktur ustrukturyzowanych przewidziano krótszy termin zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym, który skrócono do 40 dni, licząc od dnia złożenia rozliczenia. Przesłanką zastosowania krótszego terminu zwrotu jest łączne spełnienie następujących warunków:

- 1) podatnik wystawiał faktury ustrukturyzowane;
- 2) kwota podatku naliczonego lub różnicy podatku nie przekracza 3000 zł;
- 3) podatnik przez kolejne 12 miesięcy przed rozliczeniem, którego dotyczy zwrot:
 - a) był zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
 - b) składał za każdy okres rozliczeniowy deklaracje,
 - c) posiadał rachunek rozliczeniowy lub imienny rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Przyspieszony termin zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym stosuje się również w przypadku, gdy w danym okresie rozliczeniowym podatnik oprócz faktur ustrukturyzowanych wystawiał faktury:

- 1) których nie wystawia się w postaci faktury ustrukturyzowanej z powodu braku zgodności z wzorem faktury ustrukturyzowanej, lub
- 2) w przypadku gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro, jeżeli sprzedaż zaewidencjonowano z zastosowaniem kasy rejestrującej.

Spełnianie wymienionych warunków zastosowania krótszego 40-dniowego terminu zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym jest każdorazowo weryfikowane z wykorzystaniem wszelkich zasobów teleinformatycznych Szefa KAS.

3. WNIOSKI

Zgodnie z zaleceniami z *Zielonej księgi*³² postulowano wprowadzenie w krajach członkowskich CRF. W tym celu opracowano dwa modele umożliwiające skuteczniejsze zwalczanie i eliminowanie oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług, polegające na:

- 1) stworzeniu jednej wspólnej hurtowni danych, a także wprowadzeniu obowiązku przesyłania ściśle wytypowanych danych w odpowiednim formacie do tej hurtowni danych przez wszystkich podatników celem weryfikacji danych otrzymanych przez administrację podatkową³³;
- 2) wystawianiu faktur elektronicznych i przesyłaniu ich do centralnej bazy administracji podatkowej celem dalszego sprawdzania i weryfikowania otrzymanych danych oraz jednoczesnego wysyłania faktur przez podatnika swojemu kontrahentowi³⁴.

Odnośnie do drugiego modelu, polegającego na wprowadzeniu obowiązku wysyłania faktur elektronicznych w ustandaryzowanej formie do wspólnej hurtowni bazy danych, praktyka poszczególnych państw członkowskich wypracowała dodatkowo drugą wersję tego modelu, w którym organy podatkowe państwa członkowskiego akceptują fakturę po wystawieniu jej przez sprzedawcę, nadają specjalny unikatowy numer lub też przyjmują tę fakturę do zasobów bazy danych bez odrębnej akceptacji.

Pierwszy model, opierający się na obowiązkowym przesyłaniu przez podatników zbioru informacji w ustrukturyzowanej formie do wspólnej hurtowni danych, został wprowadzony kilka lat temu i po wielu zmianach przyjął obecną formę JPK_VAT. Regulacje dotyczące wysyłania pierwszych jednolitych plików kontrolnych (JPK) wprowadzono mocą art. 1 pkt 130 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁵. Na samym początku, od dnia 1 stycznia 2016 r., podatnicy zobowiązani byli przysłać JPK wyłącznie na żądanie organu podatkowego, następnie obowiązek ich przekazywania został wprowadzony mocą art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³⁶. Duże przedsiębiorstwa zostały objęte obowiązkiem raportowania danych w formacie JPK od dnia 1 lipca 2016 r., małe i średnie przedsiębiorstwa – od dnia 1 stycznia 2017 r., a mikroprzedsiębiorstwa – od dnia 1 stycznia 2018 r.³⁷ W tym czasie JPK funkcjonowały niezależnie od deklaracji VAT-7, co oznaczało, że podatnicy byli zobligowani w tym samym terminie wysłać JPK oraz deklarację VAT-7. Następnie mocą art. 1 pkt 17 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw³⁸ dokonano kolejnej zmiany polegającej na likwidacji deklaracji VAT-7 i JPK oraz zastąpieniu ich JPK_VAT. Dużych podatników objęto obowiązkiem składania tych plików z dniem 1 kwietnia 2020 r., a małych podatników – z dniem 1 lipca 2020 r. Ostatecznie z tą datą wdrożono w Polsce pierwszy postulowany w *Zielonej księdze* model CRF³⁹. Funkcjonuje on w naszym kraju i jeśli spojrzeć się z perspektywy czasu, od chwili jego wprowadzenia jest regularnie modernizowany poprzez dodawanie kolejnych obowiązkowych informacji przesyłanych do wspólnej hurtowni danych.

Niezależnie od stworzenia pierwszego modelu CRF opisanego w *Zielonej księdze*⁴⁰, polegającego na nałożeniu powszechnego obowiązku wysyłania JPK_VAT do wspólnej hurtowni danych, z dniem 1 stycznia 2022 r. zaczął działać KSeF, będący odpowiednikiem drugiego modelu CRF proponowanego w tej księdze. Zgodnie z przepisami obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2022 r. miała powstać nowa hurtownia danych, do której miały być przesyłane e-faktury, zwane

fakturami ustrukturyzowanymi. Faktury ustrukturyzowane wystawiane są zgodnie z ujednoczonym wzorem przez sprzedawcę, który następnie przysyła je do KSeF. W systemie tym faktury te sprawdzane są pod kątem formalnym i rachunkowym, po czym nadawany jest im specjalny numer. Z chwilą pobrania przez kupującego faktur zostają one oficjalnie wprowadzone w obieg. Podstawowymi zadaniami Szefa KAS są: gromadzenie, przechowywanie przez okres 10 lat faktur ustrukturyzowanych oraz kontrola i analiza zebranych danych celem kształtowania zobowiązań podatkowych przez organy KAS. Uchwalone przepisy w całości odzwierciedlają postulowany w *Zielonej księdze* drugi model⁴¹.

Konstatując, od dnia 1 stycznia 2022 r. w Polsce funkcjonują obydwa modele proponowane w *Zielonej księdze*⁴², przy czym ostatecznie zdecydowano się na zastosowanie drugiego modelu, polegającego na akceptacji faktur ustrukturyzowanych przez organy KAS przed ich oficjalnym wprowadzeniem w obieg. Jak wspomniano, praktyka poszczególnych krajów wykształciła dwa warianty drugiego modelu CRF. Pierwszy opierający się tylko na zgłoszeniu do wspólnej hurtowni danych, do której przesyłane są faktury ustrukturyzowane, oraz drugi opierający się na oficjalnej akceptacji wystawionych przez sprzedawców e-faktur przed wprowadzeniem ich w obieg. W Polsce zdecydowano się na bezpieczniejszy dla Skarbu Państwa model polegający na akceptacji i nadawaniu specjalnego numeru e-fakturom po dokonanej weryfikacji przed wprowadzeniem ich w obieg. W ten sposób zdublowano czynności podatników i pracowników zatrudnionych w urzędach obsługujących organy KAS poprzez wykreowanie dwóch strumieni danych celem stworzenia dwóch baz danych o podatnikach. Założeniem *Zielonej księgi*⁴³ było zbudowanie w każdym kraju członkowskim jednej bazy danych o podatnikach, gromadzącej informacje na podstawie przesyłanych faktur ustrukturyzowanych bądź na podstawie zbiorów danych przesyłanych w formie JPK_VAT. Kraje członkowskie miały dokonać wyboru metody gromadzenia danych celem stworzenia wspólnej hurtowni informacji o podatnikach. W Polsce na skutek wieloetapowego wdrażania JPK_VAT oraz jednoczesnego wprowadzenia faktur ustrukturyzowanych sprawiono, że funkcjonują obydwa modele CRF postulowane w *Zielonej księdze*⁴⁴. Równoczesne istnienie obydwu zbiorów wydaje się zbędne, tym bardziej że obydwa modele wykazują wady. Docelowo w Polsce powinien funkcjonować jeden model CRF, umożliwiający przekazywanie wszystkich istotnych informacji do wspólnej hurtowni danych celem analizy i kontroli tych danych przez organy KAS.

W pierwszym modelu, opartym na JPK_VAT, nie zapewniono obowiązku wysyłania wszystkich istotnych danych do wspólnej hurtowni danych. Podatnicy nie zostali zobligowani m.in. do przesyłania informacji związanej z przedmiotem sprzedaży, która jest bardzo ważna, celem wykrycia zorganizowanych grup przestępczych tworzących karuzele podatkowe polegające na obrocie tymi samymi towarami i usługami.

Jeśli chodzi o analizę drugiego modelu CRF, związanego z fakturami ustrukturyzowanymi, wskazać należy, że w tym modelu informacje dotyczące przedmiotu sprzedaży są przekazywane do wspólnej hurtowni danych wespół ze wszystkimi innymi informacjami zawartymi na fakturach. Podstawowa wada systemu opartego na przesyłaniu JPK_VAT została

wyeliminowana. Problemem funkcjonowania KSeF jest jednak jego fakultatywny charakter. Od dnia 1 stycznia 2022 r. korzystanie z KSeF i wystawianie faktur ustrukturyzowanych jest dobrowolne, co oznacza, że podatnicy mogą, ale nie muszą się posługiwać tym systemem.

Celem zagwarantowania korzystania z KSeF przez jak najszerszą grupę podatników przewidziano pewne korzyści związane z wystawianiem faktur ustrukturyzowanych. Przede wszystkim polegają one na możliwości otrzymania zwrotu nadpłaty podatku naliczonego nad należnym w krótszym terminie niż dotychczas, ponieważ okres ten wynosi 40, a nie 60 dni. Zachęta do korzystania z faktur ustrukturyzowanych jest jednak niewielka. W praktyce oznacza to, że podatnicy będący członkami zorganizowanych grup przestępczych dokonujących oszustw podatkowych, w tym w formie karuzel podatkowych, nie będą korzystać z faktur ustrukturyzowanych i przesyłać ich do KSeF, ponieważ ich celem jest pozostanie niewykrytymi przez organy KAS. Zachęta w postaci krótszego okresu oczekiwania na zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest nieznaczna i z całą pewnością nie doprowadzi do dobrowolnego stosowania KSeF oraz wystawiania faktur ustrukturyzowanych przez tych podatników. Podatnicy tworzący zorganizowaną grupę przestępczą konstruują ją w ten sposób, by stać się niewidocznymi dla organów KAS. Wszelkie systemy mające na celu wykrycie takiej przestępczej działalności są przez te podmioty zwalczane lub omijane. Zorganizowane grupy przestępcze otrzymujące nienależny zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym doprowadzają do otrzymania tego zwrotu poprzez fikcyjne czynności gospodarcze. Nie ma dla nich większego znaczenia, czy otrzymują zwrot w terminie 60 dni, czy 40, ponieważ różnica 20 dni jest dla nich nieistotna. Głównym celem ich działalności jest pozostawanie w ukryciu poprzez tworzenie połączeń między nimi, które są niewidoczne dla organów KAS. Dlatego zakładają podmioty zwane buforami, które mają zapewnić im niewykrywalność. Biorąc pod uwagę, że nadrzędnym celem ich działalności jest otrzymywanie nienależnego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz jednocześnie pozostawanie w ukryciu, żadna zorganizowana grupa przestępcza dokonująca oszustw podatkowych nie zdecyduje się na dobrowolne stosowanie faktur ustrukturyzowanych, które mają za zadanie przeciwdziałanie oszustwom podatkowym.

Obecny kształt przepisów, wprowadzający podwójny system gromadzenia danych przez organy KAS, zarówno w formie JPK_VAT, jak i w formie faktur ustrukturyzowanych, przy jednoczesnym dobrowolnym charakterze KSeF uznać należy za nieprawidłowy. Zgodnie z zapewnieniami i publikacjami internetowymi przedstawicieli Ministerstwa Finansów w 2024 r. obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych ma być powszechny⁴⁵. Oznacza to, że fakultatywny charakter KSeF zostanie wyeliminowany i wszyscy podatnicy zostaną zobowiązani do stosowania faktur ustrukturyzowanych, a także przesyłania ich do KSeF celem analizy i kontroli, mających za zadanie wymuszenie kształtowania zobowiązań podatkowych zgodnie z normami prawa materialnego.

Plany wprowadzenia obowiązkowego KSeF w 2024 r. zakładają wdrażanie tego systemu wieloetapowo. Najprawdopodobniej pierwszą grupą zobligowaną do stosowania

faktur ustrukturyzowanych będą podatnicy osiągający znaczne obroty, a następnie podatnicy osiągający mniejsze obroty, tak by wreszcie objąć tym obowiązkiem wszystkich podatników. W ten sposób wprowadzono obecne przepisy dotyczące JPK_VAT. Docelowo jednak obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych zostanie upowszechniony względem wszystkich podatników, co oznacza, że zgodnie z prognoząmi w 2024 r. zorganizowane grupy przestępcze również będą objęte tym obowiązkiem. Obecna wada polegająca na dobrowolnym charakterze KSeF zostanie więc wyeliminowana. Według planów ustawodawcy w trakcie 2024 r. w Polsce ostatecznie zostaną wprowadzone dwa modele CRF, które będą miały charakter obligatoryjny – pierwszy oparty na JPK_VAT oraz drugi oparty na fakturach ustrukturyzowanych. W przyszłości, po wdrożeniu obydwu obligatoryjnych systemów, brak będzie uzasadnienia dla funkcjonowania modelu CRF opartego na obowiązku przesyłania zbioru danych w formie JPK_VAT. Wspólna hurtownia wszystkich danych tworzona będzie na podstawie faktur ustrukturyzowanych i zawierać będzie wszystkie informacje wynikające z e-faktur, obejmujące również przedmiot sprzedaży. Hurtownia danych powstała na podstawie faktur ustrukturyzowanych, zawierająca wszystkie istotne informacje wynikające z faktur, pozwoli organom KAS na przeprowadzanie analizy i kontroli tych danych w skuteczniejszy sposób niż obecna baza danych utworzona na podstawie JPK_VAT.

Przypisy

- ¹ Komisja Europejska, *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, Bruksela, dnia 1.12.2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>, dostęp: 22.08.2023. VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- ² *Zielona księga*, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Zielona_księga, dostęp: 7.05.2023: „Zielona księga (ang. *green paper*) – w terminologii Unii Europejskiej zielona księga to dokument prezentujący stan obecny jakiegoś zagadnienia, służący procedurze konsultacyjnej pomiędzy instytucjami UE, a także z państwami członkowskimi i obywatelami UE. Zielona księga jest raportem zbierającym informacje na określony temat i zazwyczaj stanowi punkt wyjścia dla opracowania białej księgi”.
- ³ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ⁴ *Zielona księga*, pkt 1: „Podatek od wartości dodanej (VAT) po raz pierwszy wprowadzono w Europie w 1954 r., we Francji. W 1967 r. państwa członkowskie Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej w jej ówczesnym kształcie zgodziły się zastąpić swoje krajowe systemy podatku obrotowego wspólnym systemem podatku VAT. Od tego czasu podatek VAT wprowadzono w około 140 państwach na całym świecie”.
- ⁵ Tamże, pkt 2: „Stosowane w ostatniej dekadzie podejście zakładało stopniowe upraszczanie i modernizowanie obecnego systemu podatku VAT. Przyniosło ono pozytywne rezultaty, ale wyczerpało już swoje możliwości. Istnieje również szereg względów wskazujących, że nadszedł właściwy czas na podjęcie szerszej refleksji”.
- ⁶ Tamże, pkt 2.4.: „Unijny system podatku VAT rozwijał się powoli w porównaniu z tempem rozwoju otoczenia technologicznego i gospodarczego, które było świadkiem błyskawicznych zmian modeli biznesowych, coraz powszechniejszego wykorzystania nowych technologii, rosnącego znaczenia usług – stanowiących obecnie około 70% ogółu działalności gospodarczej – i powszechnej globalizacji gospodarki. Te zmiany technologiczne mogą jednak również przyczynić się do opracowania nowych i alternatywnych metod poboru podatku VAT pozwalających złagodzić obciążenia, którym podlegają firmy, oraz

- ograniczyć straty w podatku VAT. Obecny model poboru VAT w dużej mierze nie zmienił się od momentu wprowadzenia tego podatku”.
- ⁷ Tamże, pkt 5.4.1.: „Podatnik przekazuje z góry określone dane na temat transakcji w uzgodnionym formacie do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp, bezpośrednio lub niemal natychmiast na żądanie, miałby organ podatkowy. Niektóre państwa członkowskie poszły w tym kierunku i takie rozwiązanie nie stworzyło większych problemów. Model ten nie zapobiega jednak oszustwom wykorzystującym mechanizm «znikającego podatnika»: w przypadku zniknięcia podatnika, znika również jego hurtownia danych VAT. Pozwala jednak na szybsze wykrycie tego rodzaju oszustw”.
- ⁸ Tamże: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B [ang. *business-to-business* – przyp. red.] stosowano faktury elektroniczne”.
- ⁹ Tamże: „Z analizy wynika, że wszystkie cztery modele mają pozytywny wskaźnik korzyści/koszty. Wymagane początkowe nakłady inwestycyjne są jednak zróżnicowane i od ich wysokości zależy tempo, w jakim krajowe budżety osiągną korzyści netto. Ponadto skuteczniejszym rozwiązaniem mogłaby być kompilacja różnych modeli”.
- ¹⁰ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ¹¹ Zob. art. 1 i nast. ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2076, dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.).
- ¹² Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ¹³ Art. 1 i nast. ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- ¹⁴ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ¹⁵ A. Ćwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce. Ewolucja działań i mechanizmów ograniczających*, Wrocław 2021, s. 93: „Pod koniec 2018 r. Polska podjęła kroki mające na celu implementację tej rekomendacji. Na stronie Ministerstwa Finansów został opublikowany projekt ustawy o VAT [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570, dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] wprowadzający Centralny Rejestr Faktur (CRF), czyli narzędzie gromadzące:
 - dane przesyłane w strukturach JPK oraz deklaracjach VAT, a w późniejszym czasie dane przesyłane w nowej strukturze JPK_VDEK,
 - informacje o fakturach zakupowych otrzymanych przez urzędników administracji rządowej i samorządowej, które nie zostały ujęte w ewidencji VAT”.
- ¹⁶ Tamże, s. 85.
- ¹⁷ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ¹⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1547, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/E687F-37F0A1124D2C125874F004411EA/%24File/1547-uzas.DOCX>, dostęp: 22.08.2023.
- ¹⁹ Stosownie do art. 1 pkt 32a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przez pojęcie faktury ustrukturyzowanej rozumie się „fakturę wystawioną przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie”.
- ²⁰ XML, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, <https://pl.wikipedia.org/wiki/XML>, dostęp: 2.05.2023: „XML (ang. *Extensible Markup Language*, rozszerzalny język znaczników) – uniwersalny język znaczników przeznaczony do reprezentowania różnych danych w strukturalizowany sposób. [...] Jest niezależny od platformy, co umożliwia łatwą wymianę dokumentów pomiędzy heterogenicznymi (różnymi) systemami i znacząco przyczyniło się do popularności tego języka w dobie Internetu. XML jest standardem rekomendowanym oraz specyfikowanym przez organizację W3C”.
- ²¹ *Interfejs programowania aplikacji*, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Interfejs_programowania_aplikacji, dostęp: 2.05.2023 r.: „Interfejs programowania aplikacji, interfejs programistyczny aplikacji, interfejs programu aplikacyjnego (ang. *application programming interface*, API) – zbiór reguł ściśle opisujący, w jaki sposób programy lub podprogramy komunikują się ze sobą. API jest przede wszystkim specyfikacją wytycznych, jak powinna przebiegać interakcja między komponentami programowymi. Implementacja API jest zestawem rutyn, protokołów i rozwiązań informatycznych do budowy aplikacji komputerowych. Dodatkowo API może korzystać z komponentów graficznego interfejsu użytkownika. Dobre API ułatwia budowę oprogramowania, sprowadzając ją do łączenia przez programistę bloków elementów w ustalonej konwencji. Definiuje się go na poziomie kodu źródłowego dla składników oprogramowania, na przykład aplikacji, bibliotek, systemu operacyjnego. Zadaniem interfejsu programowania aplikacji jest dostarczenie odpowiednich specyfikacji podprogramów, struktur danych, klas obiektów i wymaganych protokołów komunikacyjnych. Definicja API może być niezależna od jego implementacji. Przykładowo, istnieje wiele realizacji API biblioteki standardowej języka C, które współdzielą standardową zewnętrzną funkcjonalność (są to m.in. wersja z systemu BSD oraz wersja z systemu GNU). Co więcej, istnieją API zdefiniowane w sposób niezależny od danej platformy (systemu operacyjnego, języka programowania), dla których istnieje możliwość wygenerowania API dla specyficznej platformy. Takie interfejsy definiuje się, używając zwykle języków ich opisu. Przykładowe API to POSIX (API zdefiniowane w języku C) i Windows API (API zdefiniowane w języku C), a w przypadku grafiki 3D – Vulkan (API zdefiniowane dla języka C, z wieloma tzw. bindingami, m.in. dla jęz. C++, jęz. Rust i innych) oraz OpenGL (API zdefiniowane dla wielu języków, m.in. C, C++, Java, Python). Jednym z typów API, które przebiły się do szerszej świadomości, są API webowe (zwane też internetowymi). Jest to rodzaj API, w których funkcje są udostępniane jako zasób w sieci. Bieżące wersje systemów API webowych pozwalają w bardzo łatwy sposób integrować informacje z sieci z aplikacjami, poszerzając ich funkcje lub umożliwiając współdziałanie (na przykład z sieciami społecznościowymi)”.
²² Art. 106nd ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
²³ Art. 112aa ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.: „Faktury ustrukturyzowane są przechowywane w Krajowym Systemie e-Faktur przez okres 10 lat, licząc od końca roku, w którym zostały wystawione. Przepisów art. 112 i art. 112a nie stosuje się”.
²⁴ Art. 112aa ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.: „Po upływie okresu przechowywania faktur, o którym mowa w ust. 1, podatnik przechowuje faktury ustrukturyzowane poza Krajowym Systemem e-Faktur do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepisy art. 112 i art. 112a stosuje się odpowiednio”.
²⁵ § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie rozrządzenia z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. poz. 2481, dalej: rozporządzenie z dnia 27 grudnia 2021 r.): „Rozporządzenie określa:
 - 1) rodzaje uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur;
 - 2) sposoby nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur oraz wzór zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu tych uprawnień;
 - 3) sposoby uwierzytelnienia podmiotów korzystających z Krajowego Systemu e-Faktur;
 - 4) dane faktury ustrukturyzowanej, których podanie umożliwia dostęp do tej faktury w Krajowym Systemie e-Faktur”.²⁶ § 2 ust. 2 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.: „Uprawnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, posiadają:
 - 1) podatnik;
 - 2) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;
 - 3) osoba fizyczna wskazana przez:
 - a) podatnika,
 - b) podmiot, o którym mowa w art. 106c pkt 1 ustawy,
 - c) jednostkę samorządu terytorialnego jako przedstawiciela samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego,
 - d) grupę VAT jako przedstawiciela członka grupy VAT”.²⁷ § 2 ust. 3 i 4 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.: „3. Uprawnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 2, posiadają:
 - 1) podatnik;
 - 2) podmiot wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT;
 - 3) podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy;
 - 4) osoba fizyczna, o której mowa w ust. 2 pkt 3 lit. c i d;
 - 5) osoba fizyczna wskazana przez:
 - a) podatnika,

- b) podmiot, który został wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT,
- c) podmiot, o którym mowa w art. 106c ustawy,
- d) osobę fizyczną, o której mowa w ust. 2 pkt 3 lit. c i d.
4. Uprawnienia, o których mowa w ust. 1 pkt 2, posiadane przez podmiot wskazany przez podatnika, samorządową jednostkę budżetową, samorządowy zakład budżetowy, urząd gminy, starostwo powiatowe, urząd marszałkowski lub członka grupy VAT są również uprawnieniami osób fizycznych wskazanych przez ten podmiot”.
- ²⁸ § 2 ust. 5 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.: „Uprawnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 3, posiada wskazany przez podatnika nabywca towarów lub usług oraz podmioty uprawnione przez tego nabywcę do wystawiania faktur ustrukturyzowanych”.
- ²⁹ § 3 ust. 3 i 4 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.:
- „3. Nadanie, zmiana lub odebranie uprawnienia do wystawiania faktur ustrukturyzowanych przez osobę fizyczną uprawnioną przez podmioty, o których mowa w art. 106c ustawy, wymaga podania:
- 1) numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podmiotu, o którym mowa w art. 106c pkt 2 ustawy, lub urzędu obsługującego podmiot, o którym mowa w art. 106c pkt 1 ustawy, oraz
 - 2) danych, o których mowa w ust. 2 pkt 2 lit. b-e.
4. Nadanie, zmiana lub odebranie uprawnień osobom fizycznym, o których mowa w § 2 ust. 2 pkt 3 lit. c i d oraz ust. 3 pkt 5 lit. d, wymaga podania danych, o których mowa w ust. 2 pkt 1-3, oraz numeru identyfikacji podatkowej (NIP) odpowiednio:
- 1) samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego;
 - 2) członka grupy VAT”.
- ³⁰ § 5 ust. 2 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.: „W przypadku kwalifikowanych podpisów elektronicznych niezawierających numeru identyfikacji podatkowej (NIP) i numeru PESEL podatnika będącego osobą fizyczną, uwierzytelnienie oraz weryfikacja posiadanych uprawnień są możliwe również po zgłoszeniu danych unikalnych identyfikujących ten podpis, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego, w zawiadomieniu, o którym mowa w § 4”.
- § 4 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.:
- „1. W przypadku podatników lub podmiotów niebędących osobami fizycznymi, nieposiadających możliwości uwierzytelnienia się w sposób, o którym mowa w § 5 ust. 1, nadawanie lub odbieranie uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur jest dokonywane przez złożenie w postaci papierowej do właściwego naczelnika urzędu skarbowego zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur.
- 1a. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur może być uprawniona jedna osoba fizyczna.
 - 1b. Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do nadawania lub odbierania uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur w przypadku:
 - 1) samorządowej jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, urzędu gminy, starostwa powiatowego lub urzędu marszałkowskiego;
 - 2) członków grupy VAT.
 2. Wzór zawiadomienia o nadaniu lub odebraniu uprawnień do korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur określa załącznik do rozporządzenia”.
- ³¹ § 6 rozporządzenia z dnia 27 grudnia 2021 r.
- ³² Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.
- ³³ *Zielona księga*, pkt 5.4.1.: „Podatnik przekazuje z góry określone dane na temat transakcji w uzgodnionym formacie do prowadzonej przez siebie hurtowni danych VAT, do której dostęp, bezpośrednio lub niemal natychmiast na żądanie, miałby organ podatkowy. Niektóre państwa członkowskie poszły w tym kierunku i takie rozwiązanie nie stworzyło większych problemów. Model ten nie zapobiega jednak oszustwom wykorzystującym mechanizm «znikającego podatnika»: w przypadku zniknięcia podatnika, znika również jego hurtownia danych VAT. Pozwala jednak na szybsze wykrycie tego rodzaju oszustw”.
- ³⁴ Tamże: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków

związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne”.

³⁵ Dz.U. poz. 1649 ze zm.

³⁶ Dz.U. poz. 846 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 maja 2016 r.

³⁷ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, z. 7, cz. 2, s. 88: „Od 1 lipca 2016 r. systematycznie powiększany jest krąg przedsiębiorców i podatników zobowiązanych do comiesięcznego przekazywania pliku JPK_VAT (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT) oraz do przekazywania plików JPK na żądanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zaplanowano, iż od 1 lipca 2018 r. wszyscy podatnicy, którzy prowadzą księgowość w formie elektronicznej, przekazują pozostałe struktury JPK na żądanie organów podatkowych”. Zob. też art. 6 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. Dz.U. poz. 1520.

³⁸ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

³⁹ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

⁴⁰ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

⁴¹ *Zielona księga*, pkt 5.4.1.: „Wszystkie faktury wysyłane są w czasie rzeczywistym do centralnej bazy danych monitorującej rozliczenia z tytułu VAT. Organy podatkowe byłyby w stanie uzyskać informacje znacznie szybciej niż obecnie oraz zniesiono by szereg dotychczasowych obowiązków związanych z rozliczeniem podatku VAT. System ten byłby bardziej efektywny i mniej kłopotliwy, gdyby we wszystkich transakcjach B2B stosowano faktury elektroniczne”.

⁴² Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

⁴³ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

⁴⁴ Zob. zwłaszcza pkt 5.4.1.

⁴⁵ Comarch, KSeF, <https://www.comarch.pl/krajowy-system-e-faktur-ksef/co-to-jest-ksef-faq/>, dostęp: 16.05.2023: „Zgodnie z informacjami dostępnymi na stronie Ministerstwa Finansów KSeF nie jest jeszcze obligatoryjny. Aktualnie od stycznia 2022 roku przedsiębiorcy mogą z niego korzystać dobrowolnie. Z decyzji Komisji Europejskiej wynika, że system będzie obowiązkowy w Polsce dopiero od 1 stycznia 2024 r. Komisja Europejska skierowała już do Rady UE projekt decyzji derogacyjnej, która upoważnia Polskę do wdrożenia obowiązkowego systemu e-fakturowania”.

Bibliografia

Literatura

- Cwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Centralny rejestr faktur i zmiany w przepisach karnych i karnych skarbowych jako sposoby ograniczania zjawiska „pustych faktur”*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 513.
- Cwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Jednolity plik kontrolny i centralny rejestr faktur jako elektroniczne narzędzia wspierające skuteczność administracji skarbowej*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2017, t. 18, nr 7, cz. 2.
- Cwiąkała-Małys A., Piotrowska I., *Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce. Ewolucja działań i mechanizmów ograniczających*, Wrocław 2021.
- Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*, red. Z. Drewniak i in., Toruń 2016.
- Fornalik J., Ziętek J., *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2.
- Górska J., *Wdrożenie jednolitego pliku kontrolnego w praktyce działalności gospodarczej małych i średnich przedsiębiorstw*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88).
- Jabłoński A. i in., *Oczekiwany wpływ implementacji zintegrowanego systemu informatycznego na jakość informacji – studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 89 (145).
- Jendraszczyk M., *Likwidacja VAT-7 i VAT-7K oraz wprowadzenie nowej rozbudowanej wersji JPK_VAT – skutki dla podatników*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 2.
- Modzelewski W., *Podatek od towarów i usług: refleksje na 2019 r.*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?*, Warszawa 2015.
- Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, red. nauk. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Warszawa 2018.
- Oleśniewicz J., *JPK – wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej*, „Rachunkowość” 2016, nr 8.

Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. nauk. L. Etel, Warszawa 2017.

Pałys A., Daniek Ł., *Krok milowy w stronę elektronicznych rozliczeń podatkowych. Czy ewidencja JPK_VAT może zastąpić deklarację VAT?*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 11.

Pauch D., *Transakcja karuzelowa jako forma oszustwa w podatku od wartości dodanej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2016, nr 1.

Schneider K., Schneider K., *Zagrożenia w funkcjonowaniu jednolitego pliku kontrolnego*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, t. 1, nr 2.

Sebastianka B., *Karuzela podatkowa – mechanizmy i uczestnicy przestępstwa wyłudzenia podatku VAT*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku” 2017, t. 24.

Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019.

Voss G., *Jednolity Plik Kontrolny – koszty i korzyści cyfryzacji*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2017, nr 4 (88).

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur, Dz.U. poz. 2481.

Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1649 ze zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570.

Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846 ze zm.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2076.

Źródła internetowe

Comarch, *KSeF*, <https://www.comarch.pl/krajowy-system-e-faktur-ksef/co-to-jest-ksef-faq/>, dostęp: 16.05.2023.

Interfejs programowania aplikacji, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Interfejs_programowania_aplikacji, dostęp: 2.05.2023.

XML, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, <https://pl.wikipedia.org/wiki/XML>, dostęp: 2.05.2023.

Zielona księga, w: *Wikipedia. Wolna encyklopedia*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Zielona_księga, dostęp: 7.05.2023.

Inne źródła

Komisja Europejska, *Zielona księga w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT*, Bruksela, dnia 1.12.2010, KOM(2010) 695 wersja ostateczna, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX:52010DC0695>, dostęp: 22.08.2023, dalej: *Zielona księga*.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1547, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/E687F37F0A1124D2C125874F004411EA/%24File/1547-uzas.DOCX>, dostęp: 22.08.2023.