

# Krajowy System e-Faktur 2024

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

*Janina Fornalik (pkt 2), Marek Przybylski (pkt 1, 3, 4)*

# Rozdział I. Podstawowe informacje, zakres podmiotowy i przedmiotowy KSeF

## 1. KSeF na tle rozwiązań w innych krajach UE oraz zmian w ramach ViDA

Oparcie KSeF na wystawianiu faktur ustrukturyzowanych w postaci elektronicznej poprzez udostępnione przez administrację podatkową narzędzie weryfikujące faktury formalnie nie jest pierwszym tego typu rozwiązaniem stosowanym na świecie. Niewątpliwie jednak Polska jest jednym z pionierów w UE w zakresie wprowadzenia takiego rozwiązania jako obligatoryjnego dla podatników.

### 1.1. Podobne rozwiązania w innych krajach UE

Wprowadzenie obligatoryjnego przekazywania organom podatkowym wszystkich wystawianych faktur wskazano jako jeden z możliwych sposobów walki z oszustwami podatkowymi oraz tzw. luką VAT w dokumentach KE z 1.12.2010 r. (Zielona Księga)<sup>1</sup> oraz studium z 20.9.2010 r.<sup>2</sup>. We wspomnianych dokumentach przedstawiono cztery mechanizmy walki z nadużyciami i oszustwami w VAT, których wprowadzenie rekomendowano państwom członkowskim:

- 1) mechanizm podzielonej płatności (MPP);
- 2) JPK (ang. *Standard Audit File for Tax*; SAF – T);

---

<sup>1</sup> ZIELONA KSIĘGA w sprawie przyszłości podatku VAT. W stronę prostszego, solidniejszego i wydajniejszego systemu podatku VAT”, (COM(2010) 695 final, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PL:PDF> (dostęp: 9.8.2023 r.).

<sup>2</sup> Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/vat-study\\_en.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/vat-study_en.pdf) (dostęp: 9.8.2023 r.).

- 3) centralna baza faktur/centralny system monitorowania transakcji;
- 4) instytucja certyfikowanego podatnika (przypominająca status AEO, umożliwiającą uproszczone załatwianie formalności celnych).

W zakresie centralnej bazy faktur w Zielonej Księdze rozważano m.in. następujący model: „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”<sup>3</sup>.

We wspomnianym studium z 20.9.2010 r. jako rekomendację wskazano wprowadzenie obowiązkowego MPP oraz ograniczoną wersję centralnego systemu monitorowania transakcji w postaci wystawiania elektronicznych faktur sprzedaży w ustalonym formacie, które byłyby przesyłane organom podatkowym. Zauważono jednak, że takie rozwiązanie zwiększy kontrolę organów podatkowych jedynie nad transakcjami dokumentowanymi fakturami, dokonywanymi między podatnikami. Podkreślono również, że centralna baza faktur oznacza wysokie koszty jej wdrożenia.

Jednak przez ostatnie 13 lat na poziomie UE nie zdecydowano się na uregulowanie MPP ani centralnej bazy faktur czy też faktur ustrukturyzowanych w regulacjach VATDyr lub innych aktów prawnych UE. Każde więc z państw członkowskich, które chciałoby wprowadzić takie rozwiązania jako obowiązkowe dla podatników, musi przejść procedurę wskazaną w art. 395 VATDyr. Konieczny jest wniosek do KE, przygotowanie przez KE projektu decyzji oraz wydanie przez Radę UE decyzji derogacyjnej, czyli upoważniającej państwo do stosowania odstępstwa od regulacji VATDyr.

Następne inicjatywy w ramach UE skupiały się na dostosowaniu regulacji VATDyr do gospodarki cyfrowej, handlu elektronicznego oraz do wykorzystania nowych technologii w ramach raportowania transakcji wewnątrzunijnych. Szczególnie istotny w tym zakresie jest pakiet rozwiązań legislacyjnych nazwany „VAT w erze cyfrowej” (ang. *VAT in the Digital Age*), popularnie określany jako ViDA. Jego wybrane rozwiązania mające wpływ na KSeF opisujemy szczegółowo w punkcie 1.2.

Wśród państw UE absolutnym pionierem rozwiązań związanych z fakturami ustrukturyzowanymi i centralną bazą faktur są Włochy. Państwo to otrzymało zgodę na stosowanie obowiązkowych faktur ustrukturyzowanych na podstawie decyzji wykonawczej Rady (UE) Nr 2018/593, która obowiązywała do końca 2021 r. i została przedłużona do 2024 r. na podstawie decyzji wykonawczej Nr 2021/2251. Włoski odpowiednik KSeF nazywa się SdI (wł. *Sistema di Interscambio*), system opiera się na obligatoryjności wystawiania faktur elektronicznych w formacie XML, zgodnych z oficjalnie opublikowaną schemą faktury. Jest on powszechny, obejmuje prawie wszystkich podatników VAT, a z roku na rok uchylane są kolejne wyjątki dotyczące jego stosowania. Istotna różnica w porównaniu

---

<sup>3</sup> ZIELONA KSIĘGA w sprawie przyszłości podatku VAT..., (COM(2010) 695 final, <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:PL:PDF> (dostęp: 9.8.2023 r.).

z polskim KSeF jest taka, że faktury ustrukturyzowane muszą być podpisane podpisem elektronicznym.

Podatnicy korzystający z włoskiego systemu SdI otrzymują dodatkowy numer identyfikacji podatkowej PEC (wł. *Posta Elettronica Certificata*). Faktury wysłane do SdI są weryfikowane w oparciu o numery PEC, dane odbiorcy i nabywcy (jedne z testów merytorycznych) oraz wykonywane są testy formalne zgodności ze schemą. Choć SdI nie przetwarza faktur zagranicznych, to jednak obsługuje faktury wystawiane na konsumentów, którzy ze względu na brak numeru PEC nie mogą ich odebrać w oryginalnej postaci, ale otrzymują je poza tym systemem.

Rozwiązania włoskie wytyczyły również kolejny trend w UE – faktury ustrukturyzowane są początkowo stosowane w transakcjach na rzecz administracji publicznej (B2G), a następnie obejmują coraz większą liczbę podatników VAT i dokonywanych między nimi transakcji B2B. Przykładowo, we Włoszech w 2014 r. fakturowanie transakcji na rzecz administracji publicznej wymagało stosowania faktur ustrukturyzowanych, a od początku 2019 r. wprowadzono zasadę powszechności fakturowania z wykorzystaniem systemu SdI – co oznaczało, że tylko wystawione w nim dokumenty były uważane za faktury (z pewnymi wyjątkami).

Kolejnym krajem, który wprowadził obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych, są Węgry. System NAV online számla został udostępniony w lipcu 2018 r., a od początku 2021 r. stał się obowiązkowy. Wtedy też wystawianie faktur ustrukturyzowanych stało się obowiązkiem węgierskich podatników VAT. Systemem NAV zostali objęci krajowi podatnicy VAT, zagraniczne podmioty zobowiązane do zapłaty VAT na Węgrzech oraz zagraniczne podmioty zarejestrowane dla potrzeb VAT w tym kraju.

System NAV jest podobny do KSeF ze względu na wykorzystanie formatu XML, API, autoryzacji tokenami oraz konieczność utworzenia użytkowników o określonych rolach do konta podatnika. Ponadto pozwala na przesyłanie faktur pojedynczo albo zbiorczo, z limitem jednoczesnego przetworzenia 100 faktur „w paczce”.

Kolejnym krajem, który niedawno wprowadził obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych, jest Rumunia, gdzie następuje to za pośrednictwem systemu e-Factura. Obejmuje on transakcje na rzecz administracji publicznej (B2G) oraz między podatnikami VAT (B2B). Od lipca 2022 r. obowiązkowi stosowania faktur ustrukturyzowanych podlegają wybrane transakcje, np. krajowe dostawy: owoców, warzyw, alkoholi, odzieży, obuwia, produktów mineralnych czy też świadczenie usług budowlanych.

System faktur ustrukturyzowanych wprowadzony w Rumunii wyróżnia więc ograniczenie go do dostaw towarów i usług wrażliwych oraz narażonych na wykorzystanie przy oszustwach podatkowych.

W Rumunii faktury ustrukturyzowane są wystawiane w standardzie XML, zgodnie ze schemą RO\_CIUUS. Planowane jest, aby od początku 2024 r. wszystkie krajowe transakcje między podatnikami VAT (B2B) zostały objęte systemem e-Factura.

Z kolei w Hiszpanii wdrożono system SII (*Suministro Inmediato de Informacion*), który nie służy wprawdzie do samego wystawiania faktur, ale obejmuje obowiązek przesyłania do niego faktur ustrukturyzowanych w czasie *quasi-rzeczywistym*. Dotyczy on wszystkich

transakcji krajowych i wewnątrzunijnych sprzedaży oraz zakupu B2B, B2G i B2C, niezależnie od ich wartości.

Hiszpańscy podatnicy muszą przekazywać dane z faktur w ciągu czterech dni roboczych od daty wystawienia faktury. Korzystanie z SII jest obowiązkowe dla podatników z siedzibą w Hiszpanii, podatników zagranicznych zarejestrowanych w Hiszpanii – w obydwu wypadkach obowiązuje limit rocznego obrotu powyżej 6 000 000 euro. Obowiązek dotyczy również grup VAT. Jako zachętę do dobrowolnego przystępowania do SII przewidziano zwolnienie z innych okresowych obowiązków sprawozdawczych, np. niektórych ewidencji podatkowych czy rocznej deklaracji VAT.

Francja otrzymała zgodę Rady UE na obowiązkowe fakturowanie elektroniczne w okresie od 2024 r. do końca 2026 r. na podstawie decyzji wykonawczej Rady UE Nr 2022/133. Wprowadzenie tego obowiązku było planowane sukcesywnie od połowy 2024 r. dla dużych przedsiębiorców, od początku 2025 r. – dla średnich przedsiębiorstw, a od 2026 r. – dla wszystkich podatników. Jednocześnie obowiązek akceptowania i odbierania faktur ustrukturyzowanych miał objąć od lipca 2024 r. od razu wszystkich podatników. Jednak z najnowszych informacji wynika, że planowane jest przesunięcie terminu wdrożenia obligatoryjnych faktur elektronicznych we Francji w związku z wnioskami masowo zgłaszanymi przez organizacje zrzeszające przedsiębiorców oraz firmy informatyczne powołujące się na zbyt krótki czas na przygotowanie do wdrożenia centralnego systemu e-faktur. Obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych przez francuskich podatników VAT ma dotyczyć transakcji B2B. Do wystawiania i odbierania faktur ustrukturyzowanych ma być wykorzystywana platforma do wystawiania faktur dotyczących zamówień publicznych Chorus Pro. Planowane jest również, aby obowiązkiem była objęta sprzedaż na rzecz konsumenta oraz transakcje wewnątrzspółnotowe. Faktury ustrukturyzowane mają być wystawiane i odbierane bezpośrednio przez platformę Chorus Pro (w tym dostęp przez portal, EDI, API) lub za pośrednictwem podmiotów komercyjnych, zarejestrowanych jako pośrednicy przez administrację podatkową, które będą oferowały usługi związane z dostępem do Chorus Pro. Rozbudowana platforma Chorus Pro ma archiwizować jedynie wybrane dane z faktur ustrukturyzowanych, koniecznych dla potrzeb kontroli podatkowych. Natomiast np. dane uznane za komercyjnie wrażliwe, jak nazwy towarów i usług, nie będą archiwizowane.

Przykładem kraju rozpoczynającego dopiero stosowanie faktur ustrukturyzowanych jest Portugalia. Wprowadzono tam system FE-AP (*Fatura Eletrónica na Administração Pública*), który obsługuje wystawianie faktur na rzecz administracji publicznej (B2G). Od początku 2023 r. jego użycie w transakcjach B2G jest obowiązkowe. Wprowadzono też wymóg, aby faktury elektroniczne, inne niż ustrukturyzowane, były opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo zabezpieczone EDI.

W niektórych krajach założono, że wprowadzenie faktur ustrukturyzowanych nastąpi wraz z reformami ViDA i będzie wykorzystywać wskazany w nich europejski standard e-faktur EN 16931. Przykładem takich krajów są Niemcy i Litwa.

Z przedstawionego powyżej krótkiego zestawienia rozwiązań przyjętych w wybranych krajach UE widać, że cechą wspólną jest stosowanie formatu XML jako bardzo uniwersalnego i pozwalającego na przekazywanie dużych ilości danych. Ponadto można zauważyć

tendencję rozwoju systemu i zakresu zastosowania systemu fakturowania elektronicznego z transakcji na rzecz administracji publicznej (B2G) na wszystkie transakcje między podatnikami (B2B). Trend ten zmierza do uznania, że w transakcjach między podatnikami dopuszczalne jest wykorzystanie wyłącznie faktur ustrukturyzowanych, czyli wprowadzenie powszechności i obligatoryjności systemu. Co więcej, cechą wspólną jest przekazywanie faktur wystawionych według obowiązkowej schemy do rządowego systemu informatycznego.

Natomiast różnice dotyczą przykładowo podejścia do objęcia obowiązkiem stosowania faktur ustrukturyzowanych transakcji konsumenckich, wprowadzenia wyłączeń ze stosowania systemu dla wybranych podatników, czy też samej schemy faktury. Każdy kraj opracowuje bowiem własną schemę oraz zakres zastosowania faktur ustrukturyzowanych, wobec braku jednolitego wzoru schemy oraz regulacji prawnych na poziomie UE.

## 1.2. KSeF a reforma VAT w ramach ViDA

Pakiet zmian w unijnej regulacji opodatkowania VAT określany jako „VAT w erze cyfrowej” (ViDA) obejmuje ogłoszone 8.12.2022 r. projekty zmian następujących aktów prawnych<sup>4</sup>:

- 1) VATDyr (COM(2022) 701 final) – w zakresie zmodernizowania obowiązków sprawozdawczych w odniesieniu do transakcji transgranicznych oraz opodatkowania platform cyfrowych;
- 2) WykVATDyrR (COM(2022) 704 final) – w odniesieniu do wymogów informacyjnych dotyczących niektórych procedur VAT;
- 3) rozporządzenia (UE) Nr 904/2010 (COM(2022) 703 final) – w odniesieniu do ustaleń dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie VAT, niezbędnych w epoce cyfrowej.

Pakiet ViDA ma według KE następujące trzy główne cele:

- 1) modernizacja obowiązków sprawozdawczych w zakresie VAT, polegająca na wprowadzeniu wymogów dotyczących sprawozdawczości cyfrowej, za pomocą których ujednocicone zostaną informacje, które podatnicy muszą przedstawić organom podatkowym w formacie elektronicznym na temat każdej transakcji; jednocześnie narzucone zostanie w ten sposób stosowanie fakturowania elektronicznego w odniesieniu do transakcji transgranicznych (wewnątrzspółnotowych);
- 2) stawienie czoła wyzwaniom związanym z gospodarką opartą na platformach cyfrowych w drodze aktualizacji przepisów o VAT, mających zastosowanie do tej gospodarki, w celu uwzględnienia kwestii równości opodatkowania, doprecyzowania zasad dotyczących miejsca świadczenia usług oraz zwiększenia roli platform w poborze VAT, w przypadku gdy ułatwiają one świadczenie usług w zakresie krótkoterminowego najmu lokali mieszkalnych lub przewozu osób;
- 3) uniknięcie konieczności posiadania wielu numerów identyfikacyjnych VAT w UE i poprawa funkcjonowania narzędzia wdrożonego na potrzeby deklarowania i odprowadzania VAT należnego z tytułu sprzedaży towarów na odległość za pomocą

<sup>4</sup> Wspomniane projekty są dostępne na stronie: [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-Podatek-VAT-w-epoce-cyfrowej\\_pl](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-Podatek-VAT-w-epoce-cyfrowej_pl) (dostęp: 25.8.2023 r.).

wprowadzenia jednej rejestracji VAT; oznacza to udoskonalenie i rozszerzenie istniejących systemów OSS (punkt kompleksowej obsługi, ang. *One Stop Shop*)/IOSS (punkt kompleksowej obsługi importu, ang. *Import One Stop Shop*) oraz odwrotnego obciążenia w celu ograniczenia do minimum przypadków, w których podatnik jest zobowiązany do rejestracji w innym państwie członkowskim.

W ocenie KE, wdrożenie ViDA „w odniesieniu do zwalczania nadużyć związanych z VAT wynikających z handlu wewnątrzspółnotowego” nastąpi „w drodze wprowadzenia systemu sprawozdawczości dla poszczególnych transakcji, który będzie dostarczał informacji państwom członkowskim w czasie niemal rzeczywistym, na wzór systemów, które kilka państw członkowskich z powodzeniem wdrożyło w odniesieniu do transakcji krajowych. W związku z brakiem harmonizacji krajowych systemów sprawozdawczych kwestie te zostaną rozwiązane w drodze sporządzenia wspólnego szablonu, który będą musiały stosować osoby składające sprawozdanie, co pozwoli podatnikom na każdorazowe raportowanie danych z faktur elektronicznych wystawionych zgodnie z normą europejską określoną w dyrektywie 2014/55/UE w sprawie fakturowania elektronicznego w zamówieniach publicznych”<sup>5</sup>.

Zmiany, jakie ViDA ma przynieść od 2024 r. w odniesieniu do fakturowania, obejmą zdefiniowanie faktur elektronicznych jako faktur ustrukturyzowanych w formacie elektronicznym, a nie dowolnych faktur w formacie elektronicznym. Planowane nowe brzmienie art. 217 VATDyr ma wskazywać, że „faktura elektroniczna” oznacza fakturę zawierającą informacje wymagane w niniejszej dyrektywie, wystawioną, przesłaną i otrzymaną w ustrukturyzowanym formacie elektronicznym pozwalającym na ich automatyczne i elektroniczne przetwarzanie.

W latach 2024–2027 ma być utrzymana zasada, zgodnie z którą za faktury uznaje się dokumenty w formie papierowej lub faktury elektroniczne ustrukturyzowane. Jednak w nowym art. 218 ust. 2 VATDyr zostanie wskazane, że państwa członkowskie mogą nałożyć obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych. Nawet jednak w razie nałożenia takiego obowiązku, państwa członkowskie będą umożliwiały wystawianie faktur ustrukturyzowanych zgodnie z normą europejską EN16931, dotyczącą fakturowania elektronicznego, i wykazem syntaktyk (wzorcowych plików) wynikających z dyrektywy 2014/55/UE oraz decyzją wykonawczą Komisji (UE) 2017/1870 w sprawie publikacji odniesienia do normy europejskiej dotyczącej fakturowania elektronicznego i wykazu syntaktyk zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/55/UE (Dz.Urz. UE L 2017 Nr 266, s. 19). Jednak wystawianie faktur ustrukturyzowanych przez podatników ma nie podlegać uprzedniemu obowiązkowemu zatwierdzeniu ani weryfikacji przez organy podatkowe. Natomiast możliwość nałożenia obowiązku zatwierdzenia lub weryfikacji przez organy podatkowe będzie mogła wynikać ze środków specjalnych zatwierdzonych decyzjami derogacyjnymi i już wdrożonych w momencie wejścia w życie nowelizacji VATDyr.

Natomiast od 1.1.2028 r. w kolejnej wersji art. 218 VATDyr planowane jest wskazanie, że faktury wystawia się w ustrukturyzowanym formacie elektronicznym. Państwa członkowskie będą mogły jednak akceptować jako faktury dokumenty w formie papierowej lub

---

<sup>5</sup> Projekt zmian do VATDyr (COM(2022) 701 final).

innej w przypadku transakcji niepodlegających obowiązkowi sprawozdawczemu w ramach sprawozdawczości cyfrowej transakcji transgranicznych, czyli transakcji innych niż WDT, WNT, świadczenie usług opodatkowane w innym państwie niż to, w którym usługodawca lub dostawca ma swoją siedzibę. Niezależnie jednak od rozwiązań przyjętych w odniesieniu do faktur ustrukturyzowanych, państwa członkowskie będą musiały umożliwić wystawianie faktur elektronicznych, które są zgodne z normą europejską dotyczącą fakturowania elektronicznego i wykazem syntaktyk wynikających z dyrektywy 2014/55/UE.

Także w odniesieniu do wystawiania faktur ustrukturyzowanych od początku 2028 r. przyjęto, że wystawianie faktur elektronicznych przez podatników i ich przesyłanie nie będzie podlegać uprzedniemu obowiązkowemu zatwierdzeniu ani weryfikacji przez organy podatkowe.

Ponadto wprowadzony zostanie termin na wystawienie faktury dokumentującej WDT oraz dostawy towarów lub usług rozliczane przez nabywcę. W tych przypadkach faktura ma być wystawiana nie później niż dwa dni robocze od dnia wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego (nowe brzmienie art. 222 ust. 1 VATDyr). Jest to istotna zmiana w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów, według których termin na wystawienie faktury upływa dopiero 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonana została dostawa towarów lub usług.

W nowej wersji art. 263 ust. 1 VATDyr podatnik będzie zobowiązany do przekazania danych w odniesieniu do każdej pojedynczej transakcji WDT, WNT oraz dostawy towarów lub usług rozliczanej przez nabywcę, które mają być objęte obowiązkiem sprawozdawczości cyfrowej. Termin na raportowanie w tym zakresie, zgodnie z nowym brzmieniem art. 263 ust. 1 VATDyr, ma następować nie później niż w terminie dwóch dni roboczych od dnia wystawienia faktury lub od dnia, w którym należało wystawić fakturę, w przypadku gdy podatnik nie dopełni obowiązku wystawienia faktury. Natomiast w stosunku do faktur ustrukturyzowanych zgodnych z normą europejską, państwa członkowskie mają umożliwiać przekazywanie zawartych w nich danych.

Już nawet takie krótkie przedstawienie założeń ViDA i zarysowanie zmian, jakie ma przynieść w obszarze fakturowania i sprawozdawczości podatkowej, wskazuje na występowanie kilku istotnych różnic w stosunku do KSeF.

### Ważne

---

Niektóre założenia KSeF nie są zgodne z propozycjami zmian regulacji unijnych przedstawionymi przez KE w pakiecie ViDA.

---

Przede wszystkim założenia ViDA wyraźnie preferują wystawianie faktur ustrukturyzowanych zgodnych z normą europejską EN16931, i to nie tylko w sytuacjach rozliczania zamówień publicznych. Możliwe ma być ich wystawianie zamiast „zwykłych” faktur ustrukturyzowanych. Z kolei w KSeF faktura wystawiona zgodnie z normą europejską w oparciu o regulacje ElFaktZamPublU, aby stała się fakturą ustrukturyzowaną w rozumieniu nowych regulacji VATU, powinna być przesłana do KSeF w celu przydzielenia numeru identyfikującego fakturę w KSeF [art. 106gb ust. 6 VATU dodany na mocy ZmVATU23(3)]. Ponadto ViDA wprowadza zasadę, w myśl której niezależnie od systemów wystawiania faktur ustrukturyzowanych wdrożonych przez państwo członkowskie,



będzie ono miało obowiązek umożliwiać wystawianie faktur ustrukturyzowanych zgodnie z normą europejską EN16931.

Regulacje ViDA zakładają, że wystawianie faktur ustrukturyzowanych przez podatników nie będzie podlegać uprzedniemu obowiązkowemu zatwierdzeniu ani weryfikacji przez organy podatkowe. Zupełnie inne założenie przyświeca KSeF, ponieważ faktury przesłane do KSeF w celu ich wystawienia będą podlegały testom formalnym, czyli weryfikacji semantycznej (zgodności ze schemą faktury ustrukturyzowanej) oraz weryfikacji uprawnień.

Od razu więc powstaje pytanie, czy i w jaki sposób regulacje VATU dotyczące obowiązkowego KSeF zostaną dostosowane do proponowanych wymogów pakietu zmian ViDA, w szczególności konieczności umożliwienia podatnikom wystawiania faktur ustrukturyzowanych zgodnie z normą europejską EN16931. Natomiast w aspekcie nowych obowiązków dla podatników pojawia się pytanie, czy będą musieli po wdrożeniu obowiązkowego KSeF wdrożyć również fakturowanie zgodnie z normą europejską EN16931. Każda z tych operacji oznacza konieczność poniesienia kosztów związanych z wdrożeniem zmian w systemach IT lub też nowych systemów do fakturowania.

Pojawia się kwestia, jaka sytuacja wystąpi w przypadku, gdy decyzja derogacyjna wydana dla Polski nie będzie przedłużona i w efekcie, jak zakładamy, obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych będzie wynikał z przepisów wdrażających ViDA. Oznacza to konieczność dwukrotnego poniesienia kosztów dostosowania się przez podatników do nowych standardów fakturowania.

Można by więc *de lege ferenda* postulować, aby koszty wdrożenia KSeF, a najlepiej również ViDA w zakresie faktur ustrukturyzowanych były objęte ulgą w podatku dochodowym.

Zatem w związku z tym, że KSeF i ViDA wprowadzają odmienne standardy wystawiania faktur ustrukturyzowanych, rodzi się pytanie, czy nie istnieją warunki, aby w Polsce od razu wdrożyć standard wystawiania faktur ustrukturyzowanych zgodny również z ViDA. Obecnie jednak może już na to być za późno, ponieważ wiele podmiotów jest zaawansowanych w procesie przygotowania do wdrożenia KSeF, a część firm (choć niewielka) przystąpiła do wystawiania faktur w systemie dobrowolnym. Ponadto administracja rządowa poniosła olbrzymie koszty na przygotowanie systemu i wprowadzenie obecnie zmian, aby zapewnić zgodność systemu KSeF z założeniami ViDA, przed wejściem w życie obligatoryjnego KSeF, wydaje się mało prawdopodobne. Chociaż oczywiście byłoby bardzo pożądane, aby podatnicy uniknęli konieczności poniesienia za kilka lat dodatkowych kosztów związanych z dostosowaniem systemów do kolejnych wymogów w zakresie fakturowania, nałożonych na poziomie unijnym.

## 2. Harmonogram wdrożenia KSeF

Funkcjonowanie w polskim systemie podatkowym KSeF rozpoczęło się od 1.1.2022 r. w modelu fakultatywnym, jako opcja dla podatników. Wcześniej, przez 3 miesiące, od października 2021 r. trwał okres testowy. Był to jednak okres zdecydowanie za krótki, aby firmy zdołały przeprowadzić skomplikowany proces wdrożenia faktur ustrukturyzo-

wanych. W konsekwencji niewielu podatników zdecydowało się na przystąpienie dobrowolnie do systemu, mimo wprowadzonych w przepisach następujących zachęt:

- 1) skróconego do 40 dni terminu zwrotu VAT,
- 2) uproszczonego rozliczania faktur korygujących *in minus* czy
- 3) braku konieczności przesyłania na żądanie organów pliku JPK\_FA w zakresie faktur ustrukturyzowanych.

W okresie przejściowym, gdy wystawianie faktur ustrukturyzowanych pozostaje nieobowiązkowe, wyłącznie od decyzji podatnika zależy, czy zdecyduje się na wystawianie i odbiór faktur w KSeF. Niektórzy podatnicy decydują się na wystawianie w systemie dobrowolnym jedynie części faktur, np. dla podmiotów w grupie kapitałowej, w ramach przetestowania prawidłowości działania systemów IT i procesów w nowym modelu fakturowania.

Co istotne, w okresie fakultatywnego stosowania KSeF dostarczenie faktury do nabywcy za pośrednictwem systemu wymaga uzyskania jego zgody. Jeżeli nabywca nie wyraził zgody na otrzymywanie faktur przez KSeF, sprzedawca może wystawić fakturę w KSeF na rzecz tego nabywcy, jednak jest zobowiązany przesłać ją nabywcy w uzgodniony z nim sposób, np. papierowo lub e-mailem (jeśli nabywca wyraził zgodę na otrzymywanie „zwykłych” faktur elektronicznych).

#### Ważne

---

Okres przejściowy, w którym KSeF funkcjonuje w modelu dobrowolnym, zakończy się 30.6.2024 r., gdyż na podstawie ZmVATU23(3) od 1.7.2024 r. zostanie wprowadzone obowiązkowe fakturowanie ustrukturyzowane dla wszystkich podatników.

---

Ponieważ obowiązkowe fakturowanie elektroniczne stanowi odstępstwo od regulacji VATDyr, konieczne było uzyskanie przez Polskę odpowiedniej zgody Rady UE. Zgoda taka została wydana 17.6.2022 r. w formie decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 upoważniającej RP 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 2022 Nr 168, s. 81; dalej: **decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003**). **Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 umożliwia Polsce wprowadzenie obowiązkowego fakturowania elektronicznego w okresie od 1.1.2024 r. do 31.12.2026 r.** Można przewidywać, że okres ten zostanie przedłużony na kolejne lata. Wszystko wskazuje na to, że w dalszej perspektywie VATDyr zostanie zmieniona w takim zakresie, że faktury elektroniczne będą przewidziane wprost w przepisach, bez konieczności uzyskania zgody odbiorcy. Zmiany w tym kierunku przewiduje propozycja KE objęta pakietem określanym mianem „VAT in the Digital Age” (ViDA). Jak opisano szerzej w punkcie 1.2. powyżej, format faktur ustrukturyzowanych i funkcjonalność walidacyjna KSeF nie są w pełni zgodne z założeniami projektowanych regulacji w ramach pakietu ViDA.

Warto zwrócić uwagę na przebieg procesu legislacyjnego dotyczącego nowelizacji VATU w zakresie obowiązkowego KSeF. Pierwszy projekt przepisów w tym zakresie przygotowany przez MF pojawił się na początku grudnia 2022 r. i trzeba przyznać, że ostateczne brzmienie ZmVATU23(3) znacząco różni się od tego projektu. Wiele zmian zostało wpro-

wadzonych jeszcze na etapie prac MF nad projektem, m.in. w wyniku uwzględnienia uwag zgłoszonych w toku konsultacji społecznych, np. rezygnacja z wystawiania w KSeF faktur konsumenckich (choć postulaty przedsiębiorców dotyczyły raczej pozostawienia takiej opcji w przepisach) czy rezygnacja z propozycji faktury korygującej, którą miał wystawiać w KSeF nabywca.

Sejm uchwalił ZmVATU23(3) na posiedzeniu, które miało miejsce 16.6.2023 r., ale Senat podjął uchwałę o jej odrzuceniu, choć głównym powodem takiej decyzji nie były same przepisy o KSeF, lecz zmiany do ustawy o służbie cywilnej, które były wprowadzane w tym samym akcie. Ostatecznie jednak Sejm odrzucił weto senatu na posiedzeniu 28.7.2023 r., a zakończenie procesu legislacyjnego ZmVATU23(3) przypieczętował Prezydent RP podpisem w dniu 4.8.2023 r.

### 3. Podmioty podlegające obowiązkowi korzystania z KSeF

Obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych w ramach KSeF nie obejmuje wszystkich podatników VAT działających w Polsce, lecz te ich grupy, które nie będą objęte zwolnieniem z tego obowiązku na podstawie nowego art. 106ga ust. 2 VATU (opisanych w pkt 3.1.), czy też rozporządzenia, które zostanie wydane na podstawie nowego art. 106s VATU. Obydwie regulacje zostaną wprowadzone na mocy ZmVATU23(3).

Co istotne, **wśród wyjątków od obowiązku wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie zostali wymienieni podatnicy zwolnieni z VAT podmiotowo (z uwagi na roczne obroty nieprzekraczające kwoty 200 000 zł na podstawie art. 113 VATU) oraz wykonujący wyłącznie czynności zwolnione**. Będą oni również objęci obowiązkiem fakturowania w KSeF w tych wszystkich sytuacjach, gdy wystawią faktury dokumentujące czynności zwolnione wykonane na rzecz innych podatników. Jednocześnie na podstawie przepisów przejściowych ZmVATU23(3) obowiązek wystawiania przez nich faktur w KSeF został przesunięty o pół roku, do 1.1.2025 r.

Zgodnie z przepisami ZmVATU23(3), obligatoryjne stosowanie KSeF ma natomiast objąć podmioty zagraniczne posiadające w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej (ang. *fixed establishment*), które uczestniczy w danej czynności dokumentowanej fakturą. W tym zakresie jednym z zagadnień budzących istotne kontrowersje jest ustalenie tego, czy zgodne z prawem UE jest nałożenie obowiązku fakturowania w KSeF na rzecz podatników zagranicznych, którzy posiadają w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Już teraz można przewidzieć, że będzie to źródło wielu sporów podatników z organami podatkowymi, o ile zagraniczni podatnicy nie zdecydują się wcześniej na zmianę modelu biznesowego stosowanego w Polsce, skutkującego unicestwieniem stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w naszym kraju.

### 3.1. Podatnicy objęci obowiązkowym KSeF – zasada powszechności obligatoryjnego KSeF

Wskazując na zakres podmiotowy obowiązkowego KSeF, należy podkreślić, że przyjęto **zasadę powszechności stosowania faktur ustrukturyzowanych**. Została ona wyrażona w nowym art. 106ga ust. 1 VATU, zgodnie z którym: „Podatnicy są obowiązani wystawiać faktury ustrukturyzowane przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur”. Oznacza ona, że podatnicy mający obowiązek udokumentowania fakturą danego rodzaju transakcji mają obowiązek wystawić fakturę w postaci faktury ustrukturyzowanej, czyli za pośrednictwem KSeF.

Realizacja zasady powszechności stosowania faktur ustrukturyzowanych zostanie zabezpieczona **sankcją w postaci kary pieniężnej** w wysokości do 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze wystawionej poza KSeF, a w przypadku faktury bez wykazanego podatku – karą pieniężną w wysokości do 18,7% kwoty należności ogółem. Nakładanie kary pieniężnej w formie decyzji naczelnika urzędu skarbowego przewiduje nowy art. 106ni ust. 1 pkt 1 VATU. Jednocześnie, nowy art. 106ni ust. 4 VATU wskazuje, że w przypadku niedopełnienia obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Oznacza to, że zakłada się wówczas potencjalnie wyłącznie karę pieniężną, czyli sankcję administracyjną w postaci dolegliwości finansowej, ale wyłączona jest możliwość pociągnięcia podatnika do odpowiedzialności karnej skarbowej.

Należy zwrócić uwagę, że obowiązek wystawienia faktury ustrukturyzowanej istnieje również wówczas, gdy został przeniesiony na nabywcę na podstawie umowy o samofakturowanie (art. 106d VATU), czy też gdy faktury wystawia w imieniu podatnika upoważniona przez niego osoba trzecia.

W odniesieniu do powszechnego obowiązku stosowania faktur ustrukturyzowanych, w nowym art. 106ga ust. 2 VATU przewidziano pięć wyjątków. Dwa pierwsze z nich dotyczą podatników zagranicznych posiadających w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej i zostaną omówione w punkcie 7.2. Natomiast pozostałe wyjątki wynikają z korzystania przez podatnika z niektórych procedur szczególnych, sprzedaży na rzecz konsumentów oraz z rozporządzenia Ministra Finansów.

**Brak obowiązku wystawiania faktury ustrukturyzowanej dotyczy podatnika korzystającego z następujących procedur szczególnych w zakresie objętych nimi czynności:**

- 1) procedura nieunijna dotycząca niektórych usług (dotyczy usług na rzecz konsumentów, których miejscem świadczenia jest terytorium państwa członkowskiego konsumpcji, wykonywanych przez podmiot spoza UE);
- 2) szczególna procedura w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób;
- 3) szczególna procedura dotycząca sprzedaży na odległość towarów importowanych (SOTI).

Podatnicy korzystający ze wspomnianych procedur szczególnych mają obowiązek wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej (nowy art. 106ga ust. 3 VATU).

Podkreślenia wymaga, że w uchwalonej wersji ZmVATU23(3) przyjęto, że **obowiązek wystawienia faktury ustrukturyzowanej nie dotyczy sprzedaży na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej** (nowy art. 106ga ust. 2 pkt 4 VATU). Oznacza to wyłączenie możliwości wystawiania faktur konsumenckich (B2C) z zastosowaniem KSeF. Taka możliwość nie będzie istniała nawet jako opcja. Jednocześnie podatnicy będą zobowiązani do wystawienia faktury na żądanie nabywcy będącego osobą fizyczną, zgłoszone w odpowiednim terminie. Będą oni wystawiać faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej (nowy art. 106ga ust. 3 VATU). Należy pamiętać, że tak jak obecnie obowiązek wystawienia faktury konsumenckiej może powstać zarówno w przypadku otrzymania zaliczki rodzącej obowiązek podatkowy, jak i w odniesieniu do faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług. Szerszy komentarz dotyczący praktycznych aspektów związanych z wyłączeniem z KSeF fakturowania sprzedaży konsumenckiej przedstawiony został w następnym rozdziale.

Wreszcie ostatni wyjątek w odniesieniu do powszechnego obowiązku wystawienia faktury ustrukturyzowanej obejmuje **odpowiednio udokumentowane dostawy towarów lub świadczenia usług uznane za takie w rozporządzeniu** wydanym na podstawie art. 106s VATU (nowy art. 106ga ust. 2 pkt 5 VATU). Udostępniony przez MF projekt tego rozporządzenia obejmuje bilety jednorazowe za przewóz osób, opłaty za autostrady oraz specyficzne usługi w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego. Zapowiedź rozporządzenia znalazła się w uzasadnieniu ZmVATU23(3), którego fragment przytoczono poniżej<sup>6</sup>.

#### **Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup>**

Przewiduje się, że regulacją rozporządzenia wydanego na podstawie art. 106s VATU zostaną objęte faktury wystawiane m.in. z tytułu świadczenia usług w zakresie kontroli i nadzoru ruchu lotniczego, za które pobierane są opłaty trasowe, które w imieniu Polskiej Żeglugi Powietrznej wystawia Centralne Biuro Opłat Trasowych (CRCO) Europejskiej Organizacji do spraw Bezpieczeństwa Żeglugi Powietrznej (Eurocontrol), usługi przejazdu autostradami płatnymi oraz usługi przewozu osób dokumentowane fakturami w postaci biletów jednorazowych. O uznaniu tych dokumentów za faktury przesądza inne rozporządzenie wydane na podstawie art. 106o VATU.

<sup>6</sup> Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie przypadków odpowiednio dokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, w których podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur, druk sejmowy Nr 3242, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3242> (dostęp: 9.8.2023 r.).

<sup>7</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, s. 10, druk sejmowy Nr 3242, IX kadencja Sejmu, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=3242> (dostęp: 9.8.2023 r.).

Podatnicy dokonujący dostaw towarów i świadczący usługi wskazane w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 106s VATU będą mogli wystawić faktury elektroniczne lub faktury w postaci papierowej (nowy art. 106ga ust. 3 VATU). Szerszy komentarz dotyczący wyłączeń z KSeF przewidzianych w projekcie rozporządzenia MF został przedstawiony w następnym rozdziale.

Kolejna specyficzna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do kontrahentów **rolników ryczałtowych**. Według art. 2 pkt 19 VATU, rolnik ryczałtowy to rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 VATU, z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Nowy art. 116 ust. 3b VATU wskazuje, że faktura VAT RR oraz faktura VAT RR KOREKTA mogą być wystawiane przy użyciu KSeF jedynie za zgodą rolnika ryczałtowego. Zgoda ta ma być wyrażana w taki sposób, że rolnik ryczałtowy wskazuje w KSeF nabywcę produktów rolnych (usług rolniczych) jako uprawnionego do wystawiania faktur VAT RR i faktur VAT RR KOREKTA przy użyciu KSeF (nowy art. 116 ust. 3c i ust. 3d VATU).

## 3.2. Podatnicy posiadający w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej

Ze względu na to, że faktury ustrukturyzowane oraz obowiązek ich stosowania nie zostały przewidziane w VATDyr, wprowadzenie obligatoryjnego fakturowania ustrukturyzowanego w KSeF stało się możliwe po wydaniu na wniosek Polski decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003. Polska uzyskała zgodę na wprowadzenie obowiązkowego fakturowania elektronicznego w okresie od 1.1.2024 r. do 31.12.2026 r.

Jednakże w odniesieniu do podatników zagranicznych istnieje szereg wątpliwości co do tego, czy w ZmVATU23(3) dokonano prawidłowej implementacji decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003, czy też przekroczono jej zakres. Aby zilustrować te wątpliwości, poniżej prezentujemy fragment tej decyzji.

#### Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z 17.6.2022 r.

##### Artykuł 1

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.

##### Artykuł 2

W drodze odstępstwa od art. 232 dyrektywy 2006/112/WE upoważnia się Polskę do postanowienia, że stosowanie faktur elektronicznych wystawianych na terytorium Polski nie jest uzależnione od akceptacji odbiorcy.

Zwróćmy uwagę, że w treści decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 odwołano się do „podatników mających siedzibę na terytorium Polski”, a nie wspomniano o podatnikach posiadających w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Dodatkowo w motywie 3 preambuły do decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 wska-

zono, że: „Pismem z dnia 8 lutego 2022 r. Polska poinformowała Komisję, że odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE nie jest konieczne i że zakres szczególnego środka, którego dotyczy wniosek, będzie ograniczony do podatników mających siedzibę na terytorium Polski”.

Tymczasem, zarówno regulacje VATDyr, jak i VATU wyraźnie odróżniają miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika oraz stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W konsekwencji, kierując się dosłownym brzmieniem decyzji wykonawczej Rady (UE) 2022/1003 należałoby uznać, że wyłącznie posiadanie siedziby działalności gospodarczej w Polsce może wiązać się z obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych, a posiadanie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej nie powinno rodzić takiego obowiązku. W związku z tym należy spodziewać się prób kwestionowania regulacji o KSeF dotyczących podatników zagranicznych, w kontekście ich zgodności z decyzją wykonawczą Rady (UE) 2022/1003, jak też z prawem UE i VATDyr.

W nowym art. 106ga ust. 2 pkt 1 VATU wskazano, że **obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie obejmie podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju**. Sytuacja ta jest klarowna – jeśli podatnik posiada siedzibę działalności gospodarczej za granicą, a jednocześnie nie jest na tyle obecny w Polsce, aby posiadać stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce, to nie będzie objęty obowiązkiem wystawiania faktur ustrukturyzowanych w KSeF.

Z kolei nowy art. 106ga ust. 2 pkt 2 VATU budzi już pewne kontrowersje. Wynika z niego, że **obowiązek wystawiania faktur ustrukturyzowanych nie obejmie podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, który posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju, przy czym to stałe miejsce prowadzenia działalności nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług, dla których wystawiono fakturę**.

Oznacza to, że posiadanie w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, które będzie uczestniczyło w dostawie towarów lub świadczeniu usług, skutkuje dla zagranicznego podatnika koniecznością wystawiania faktur ustrukturyzowanych w odniesieniu do tych transakcji, które powinny według polskich regulacji być udokumentowane fakturą. Gdyby natomiast ustalić, że choć stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej będzie istniało w Polsce, ale nie będzie uczestniczyło w transakcji, to dotycząca go faktura (na rzecz innego podatnika) nie będzie objęta obowiązkiem wystawienia w KSeF.

Jednocześnie podatnicy zagraniczni wyłączeni z obowiązkowego KSeF będą mogli wystawiać dobrowolnie faktury w KSeF. Wynika to z nowego art. 106ga ust. 4 VATU, który stanowi, że podatnicy nieposiadający w Polsce:

- 1) siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej,
- 2) siedziby działalności gospodarczej, lecz posiadający stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, które nie uczestniczy w dostawie towarów lub świadczeniu usług

– mogą dobrowolnie wystawiać faktury ustrukturyzowane.

Podmioty te, jeśli nie zdecydują się na korzystanie z KSeF, będą mogły w dalszym ciągu wystawiać faktury w postaci papierowej, jak i elektronicznej.

Pojawia się pytanie, kiedy podatnicy polscy powinni się spodziewać tego, że otrzymają fakturę ustrukturyzowaną wystawioną w KSeF od podatników zagranicznych. Pytanie to w sposób bardziej szczegółowy powinno być zadane w taki sposób: kiedy podatnik zagraniczny posiada stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej oraz kiedy uczestniczy ono w transakcji? Jest to kwestia kontrowersyjna nie tylko w Polsce, o czym świadczy bogate orzecznictwo TSUE. Skoro dla podatników zagranicznych niejednokrotnie problematyczne jest określenie tego, czy ze względu na prowadzoną w Polsce działalność posiadają stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, to tym bardziej trudno takiej wiedzy oczekiwać od ich polskich kontrahentów. Co więcej, musieliby oni ocenić nie tylko, czy takie stałe miejsce zagraniczny kontrahent posiada w Polsce, ale również, czy ono uczestniczy w transakcji przeprowadzanej z tym kontrahentem. Jak wskazano powyżej, warto rozważyć uzyskanie od zagranicznego kontrahenta oświadczenia w tym zakresie. Ministerstwo Finansów zapowiedziało natomiast wydanie objaśnień podatkowych w zakresie interpretacji pojęcia „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w odniesieniu do różnych sytuacji występujących w praktyce gospodarczej.

W analizie tego zagadnienia należy sięgnąć do bezpośrednio obowiązujących przepisów prawa UE. W art. 11 WykVATDyrR zawarta została obowiązująca w całej UE definicja „stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej” dla potrzeb ustalenia miejsca świadczenia usług. Jeśli usługi świadczone są między podatnikami (B2B) i podlegają regule ogólnej, ale są one świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, art. 44 VATDyr nakazuje uznać, że miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Może wystąpić również sytuacja, w której usługi będą świadczone przez podatnika na rzecz konsumenta (B2C) ze stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej (art. 45 VATDyr), jak również gdy stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej nie uczestniczy w transakcjach dokonywanych na terytorium państwa członkowskiego, na którym się znajduje (art. 192a VATDyr).

**Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) Nr 282/2011 z 15.3.2011 r.  
ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE  
w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wersja przekształcona)**

**Artykuł 11**

1. Na użytek stosowania art. 44 dyrektywy 2006/112/WE „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wystarczającą stałością oraz odpowiednią strukturą w zakresie zaplecza personalnego i technicznego, by umożliwić mu odbiór i wykorzystywanie usług świadczonych do własnych potrzeb tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.
2. Na użytek stosowania następujących artykułów „stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” oznacza dowolne miejsce – inne niż miejsce siedziby działalności gospodarczej podatnika, o którym mowa w art. 10 niniejszego rozporządzenia – które charakteryzuje się wy-



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)