

# Zmiany w podatkach i księgowości 2024

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

Janina Fornalik, Klaudyna Matusiak-Frey

# Rozdział I. Krajowy System e-Faktur i faktury ustrukturyzowane

## 1. Założenia Krajowego Systemu e-Faktur

Od 1.1.2022 r., wraz z wejściem w życie ZmVATU21(3), Polska dołączyła do grona państw, które wprowadziły centralny system służący do elektronicznego fakturowania i ustrukturyzowany format e-faktury. Wcześniej podobny system oparty na fakturowaniu w czasie rzeczywistym (ang. *real time invoicing*) zaimplementowany został we Włoszech, Hiszpanii i Portugalii. Przygotowania do wdrożenia podobnych rozwiązań trwają obecnie w większości państw członkowskich UE.

Jeszcze przed wprowadzeniem fakultatywnego systemu Polska wystąpiła do unijnych organów o umożliwienie wprowadzenia obowiązkowego fakturowania elektronicznego z użyciem KSeF. W następstwie czego 17.6.2022 r. Rada UE przyjęła decyzję wykonawczą 2022/1003<sup>1</sup> upoważniającą Polskę do wdrożenia obowiązkowego systemu fakturowania elektronicznego. Zgoda została udzielona na 3 lata – od 1.1.2023 r. do 31.12.2026 r.

Obowiązkowe korzystanie z systemu miało rozpocząć się z początkiem lipca 2024 r. Jednakże 19.1.2024 r. MF ogłosiło, że wprowadzenie obowiązkowego KSeF w zakładanym terminie nie będzie możliwe z uwagi na krytyczne błędy w działaniu systemu<sup>2</sup>. Następnie MF przeprowadziło konsultacje z przedsiębiorcami i ekspertami w zakresie wdrożenia KSeF, których podsumowanie zostało zaprezentowane na spotkaniu 21.3.2024 r. Natomiast w dniu 3.4.2024 r. MF opublikowało projekt rozwiązań prawnych w tym zakresie.

---

<sup>1</sup> Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2022/1003 z 17.6.2022 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polskę do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32022D1003&from=PL> (dostęp: 25.3.2024 r.).

<sup>2</sup> <https://www.gov.pl/web/finanse/przesuniecie-terminu-wdrozenia-obowiazkowego-ksef> (dostęp: 25.3.2024 r.).

Zaprezentowane w nim rozwiązania są zbieżne z omawianymi w tym artykule propozycjami przedstawionymi przez MF na spotkaniu podsumowującym wcześniejsze konsultacje. Niniejszy rozdział zawiera m.in. omówienie planowanych zmian zaprezentowanych przez MF.

Ministerstwo Finansów zapewnia, że kluczowe obszary funkcjonowania KSeF nie ulegną zmianie, a wspomniane krytyczne błędy dotyczą przede wszystkim kwestii technicznych związanych z wydajności systemu. W ramach odpowiedzi na pytania podatników<sup>3</sup> MF wskazało, że nie są planowane zmiany dotyczące:

- 1) art. 106na ust. 1 VATU, w myśl którego fakturę ustrukturyzowaną uznaje się za wystawioną w dniu jej przesłania do systemu,
- 2) nadawania numeru KSeF czy obowiązku wskazywania tego numeru przy płatnościach przelewem,
- 3) struktury FA(2), w tym w szczególności w zakresie pola IDWew dotyczącego modelu uprawnień wykorzystującego unikalny identyfikator wewnętrzny zakładu (oddziału) osoby prawnej bądź innej wyodrębnionej jednostki wewnętrznej podatnika,
- 4) wydłużenia terminów na przesłanie do KSeF faktury wystawionej w trakcie awarii lub niedostępności systemu.

W kontekście potencjalnych zmian technicznych w działaniu systemu MF wskazało, że „implementacja wniosków płynących z audytu powinna pozostać neutralna dla parametrów oprogramowania zamówionego przez przedsiębiorców<sup>4</sup>”.

W związku z powyższym autorki bazują na treści zmian, które miały zostać wprowadzone do VATU na podstawie ZmVATU23(3), odwołują się tam, gdzie to zasadne, do przewidywanych zmian w funkcjonowaniu KSeF wynikających z serii spotkań z przedsiębiorcami w ramach konsultacji oraz do podsumowania tych spotkań przedstawionego przez MF w dniu 21.3.2024 r.

Nowy system zapewnia autentyczność pochodzenia, integralność treści i czytelność faktur oraz ich bezpieczeństwo (faktury są przechowywane w systemie przez 10 lat). Jednakże nie da się ukryć, że poza umożliwieniem podatnikom bezpiecznego obrotu dokumentami nadrzędnym celem KSeF jest uszczelnienie systemu podatkowego i usprawnienie kontroli organów, które mają za jego pośrednictwem dostęp do wystawianych faktur w czasie rzeczywistym.

## 1.1. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie etapu wejścia w życie Krajowego Systemu e-Faktur

Obligatoryjna forma KSeF zostanie wdrożona w późniejszym terminie, jednak na chwilę przygotowywania niniejszej publikacji nowy termin wdrożenia obowiązkowego KSeF nie jest jeszcze znany. Zostanie on podany dopiero po przeprowadzeniu audytów tech-

---

<sup>3</sup> Pytania i odpowiedzi – konsultacje 2024, Ministerstwo Finansów, pytania N numer 4, 9, 18 oraz 35 w części „Pytania i odpowiedzi – konsultacje 2024”, <https://www.podatki.gov.pl/ksef/pytania-i-odpowiedzi-ksef/> (dostęp: 25.3.2024 r.).

<sup>4</sup> Tamże, odpowiedź na pytanie Nr 6.

nicznych systemu i analizie wniosków płynących z konsultacji społecznych dotyczących szczegółów funkcjonowania KSeF, zgodnie z zapowiedziami MF na przełomie kwietnia i maja 2024 r. Pewne jest jednak, że obowiązkowe stosowanie KSeF nie wejdzie w życie w 2024 r. Wypowiedzi MF w trakcie prowadzonych konsultacji społecznych sugerują, że najwcześniejszym możliwym terminem wprowadzenia obowiązkowego KSeF będzie 1.1.2025 r., jednak z wypowiedzi uczestników konsultacji wynika, że data ta nie znajduje powszechnego uznania u przedsiębiorców, przede wszystkim z uwagi na okres wzmożonej pracy działów księgowo-finansowych w związku z zamknięciem roku oraz planowanym wdrożeniem plików JPK\_KR właśnie w tym terminie<sup>5</sup>.

Ministerstwo Finansów w ramach konsultacji społecznych<sup>6</sup>, rozważając potencjalne zróżnicowanie daty wejścia w życie obowiązku korzystania z KSeF, poświęciło temu zagadnieniu jedno z serii spotkań z podatnikami i ekspertami. Głosy uczestników spotkania ze strony biznesu były podzielone. Rozwiązanie oparte na etapowaniu wdrożenia KSeF w oparciu na wielkości danego podmiotu zostało pozytywnie ocenione przez organizacje zrzeszające małych i średnich przedsiębiorców, z których większość nie tylko nie rozpoczęła przygotowań, ale nawet nie ma podstawowej wiedzy o nowym systemie fakturowania. Powoływano się na analogiczne fazowanie przy wprowadzaniu obowiązku wysyłki plików JPK. Jednak istotną różnicą jest to, że w przypadku KSeF występują dwie strony zaangażowane w proces wysyłki i odbioru e-faktur. Stąd też etapowość wdrożenia KSeF spotkała się ze znaczącym sprzeciwem ze strony przedstawicieli dużych firm dokonujących masowej sprzedaży usług czy towarów, a także firm prowadzących sprzedaż detaliczną w placówkach stacjonarnych (np. na stacjach paliw). Autorki również są zdania, że takie rozwiązanie wcale nie byłoby korzyścią dla podatników, a wręcz dużym praktycznym utrudnieniem we wdrażaniu KSeF. Uzależnienie terminu na wdrożenie KSeF od statusu małego, średniego lub dużego przedsiębiorcy wiązałoby się bowiem z praktycznymi problemami w zakresie ustalania właściwego sposobu przesyłania faktur do różnych nabywców – sprzedawcy musieliby stosować odrębne procesy fakturowania w zależności od statusu odbiorcy i każdorazowo ustalać, czy dany nabywca jest objęty KSeF, czy nie, czy w związku z tym odbierze fakturę w KSeF i czy trzeba mu przekazać wizualizację faktury poza systemem. Ustalenie statusu nabywcy w przypadku sprzedaży stacjonarnej (np. na stacji paliw) byłoby praktycznie niemożliwe. Pracownik firmy dokonujący zakupu sam nie miałby prawdopodobnie wiedzy o tym, jaki jest status jego firmy.

W związku z powyższym uczestnicy spotkania konsultacyjnego, zamiast wspomnianego wyżej rozwiązania, postulowali etapowe wprowadzenie wybranych obowiązków związanych z KSeF, np. w pierwszej kolejności samo obowiązkowe wystawianie faktur, a dopiero w kolejnym etapie wprowadzenie obowiązku np. podawania numeru KSeF przy płatnościach. W ramach spotkania pojawił się również interesujący postulat polegający na wprowadzeniu okresu przejściowego, w którym podatnicy mogliby wystawiać faktury na wzór trybu awaryjnego, tj. poza KSeF, a następnie w określonym terminie przesyłaliby

<sup>5</sup> Termin wdrożenia KSeF był poruszany na spotkaniu 29.2.2024 r. „Wdrożenie KSeF w etapach”, odbywającego się w ramach serii spotkań MF z przedsiębiorcami oraz w trakcie spotkania podsumowującego cykl konsultacji z przedsiębiorcami, które odbyło się 21.3.2024 r.

<sup>6</sup> Tamże.

je do KSeF. Taki okres przejściowy miałby ograniczyć zatory w fakturowaniu w pierwszym okresie funkcjonowania KSeF.

Jak wynika z proponowanych zmian przedstawionych 21.3.2024 r. w trakcie spotkania podsumowującego cykl konsultacji z przedsiębiorcami, MF przychyliło się do postulatów przedsiębiorców wskazując, że obowiązek KSeF wejdzie w życie w jednym terminie dla wszystkich podatników (czynnych i zwolnionych z VAT). Nie będzie zatem różnicowania terminów stosowania KSeF w zależności od statusu podatnika.

Jednocześnie MF wskazało, że przewiduje odroczenie:

- 1) kar i obowiązku podawania numeru KSeF w płatnościach, w tym dokonanych z użyciem mechanizmu podzielonej płatności;
- 2) dla faktur wystawianych z kasy rejestrującej i paragonów z NIP uznanych za faktury.

Jednocześnie, w związku z obawami przedsiębiorców co do początkowego okresu stosowania systemu, MF przewidziało wprowadzenie postulowanego przez przedsiębiorców okresu przejściowego, w którym wszyscy podatnicy będą mieli opcję wystawiania faktur elektronicznych w trybie „offline” poza KSeF z kodem QR i wprowadzenia ich do KSeF w kolejnym dniu roboczym.

Istnienie statusu „offline” po stronie podatnika nie będzie weryfikowane przez MF, podatnik nie musi także dokumentować przyczyn statusu „offline”. Jest to bardzo korzystne rozwiązanie, które pozwoli firmom sprostać ustawowym wymogom wystawiania faktur w sytuacji, gdy z pewnych względów praktycznych nie będzie możliwości wystawienia faktury w KSeF. Może to dotyczyć problemów technicznych po stronie podatnika, ale również innych sytuacji biznesowych, niezwiązanych z awarią. Przykładem takiej sytuacji może być sprzedaż towarów w sklepie stacjonarnym bądź paliwa na stacji paliw, gdy nabywcą jest firma zagraniczna niezarejestrowana w Polsce do potrzeb VAT. Pracownik takiej firmy musi otrzymać fakturę w momencie zakupu, ponieważ nie ma dostępu do KSeF i nie ściągnie faktury z systemu. Powyższa kwestia wymaga jednak wypracowania rozwiązania docelowego, bowiem możliwość przejściowego wystawiania faktur w trybie „offline” nie rozwiąże problemu długoterminowo.

## **1.2. Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów dotyczące uwag zgłaszanych na spotkaniu „Faktury konsumenckie/status nabywcy”**

Istotnym punktem dyskusji w trakcie spotkania konsultacyjnego z przedsiębiorcami i ekspertami mającego miejsce 16.2.2024 r. było rozważenie możliwości wykorzystania NIP jako głównego kryterium określającego status nabywcy oraz potencjalne włączenie faktur konsumenckich (B2C) do obowiązkowego systemu KSeF. Szczególnie drugie z powyżej przywołanych rozwiązań spotkało się z wyraźnymi zastrzeżeniami uczestników

ze względu na obawę o komplikacje procesowe (np. w punktach sprzedaży detalicznej) i wydłużenie czasu fakturowania. Przedsiębiorcy sugerowali, aby:

- 1) NIP był identyfikatorem, na którym sprzedawca może się oprzeć, ustalając, czy ma wystawić fakturę w KSeF, a dodatkowo, aby z obowiązkowego KSeF wyłączyć nie tylko osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, ale wszystkie podmioty niebędące podatnikami, a w zasadzie osoby i podmioty nieposiadające NIP (z wyjątkiem podmiotów zagranicznych);
- 2) faktury B2C mogły być dobrowolnie wystawiane w KSeF, co jest szczególnie istotne dla dużych podmiotów dokonujących masowych dostaw towarów i usług, których systemy przewidują wystawianie faktur dla wszystkich kontrahentów niezależnie od ich statusu (B2B czy B2C). W tym zakresie pojawiały się jednak także głosy przeciwnie, wskazujące na możliwe zamieszanie wynikające z faktu, że klient nie będzie wiedział, jakiej faktury ma się spodziewać.

W toku dyskusji pojawił się również postulat łączący dwa powyższe rozwiązania – wszyscy nabywcy posługujący się NIP mieliby obowiązkowo otrzymywać faktury w KSeF, wystawienie faktury w KSeF dla nabywcy bez NIP byłoby dobrowolne (zależne od woli sprzedawcy).

Po analizie wszystkich zgłoszonych uwag i sugerowanych rozwiązań, mając na uwadze zarówno potrzeby administracji podatkowej, jak i oczekiwania i wyzwania, przed którymi stoi sektor biznesowy, 21.3.2024 r. w trakcie spotkania podsumowującego proces konsultacji MF zaprezentował proponowane zmiany w powyższym zakresie.

W ramach wspomnianych zmian MF zamierza włączyć do KSeF faktury wystawiane konsumentom (B2C) na zasadzie dobrowolności. Podatnicy wystawiający faktury dla konsumentów w KSeF mieliby w takim przypadku zapewnić konsumentowi dostęp do faktury w KSeF poprzez wydanie jej z kodem QR, który umożliwi tzw. anonimowy dostęp do faktury.

Natomiast w odniesieniu do problemów podatników związanych z ustaleniem, kiedy mają do czynienia z podatnikiem a kiedy z osobą fizyczną, MF przewidział tzw. procedurę „samoidentyfikacji”, w ramach której podatnicy VAT zwolnieni na potrzeby wystawienia dla nich faktury byliby zobowiązani do podania numeru VAT (gdy są zarejestrowani do potrzeb VAT) lub NIP (pozostali), jeśli dokonują zakupów na potrzeby działalności gospodarczej.

Dodatkowo podatnicy rozliczający PIT na zasadach ogólnych lub w ramach podatku liniowego w wysokości 19% mają być zobowiązani do posiadania faktury wystawionej w KSeF na potrzeby rozliczeń w podatku dochodowym.

Identyfikacja podatnika na podstawie NIP jest rozwiązaniem, którego oczekiwała większość przedsiębiorców. Ograniczy to odpowiedzialność sprzedawcy za identyfikację nabywcy.

Powyższa propozycja zawiera jednak trochę niejasności, np. w kontekście rozróżnienia numeru VAT od numeru NIP, w praktyce bowiem jest to ten sam numer. Dodatkowo MF nie wyjaśnił, czy jednocześnie zamierza wyłączyć z obowiązkowego KSeF (a w zasadzie umożliwić wystawienie faktur w KSeF jako opcji) faktury wystawiane dla podmiotów nie-

będących podatnikami, a w zasadzie podmiotów nieposiadających NIP, które nie są osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej (np. stowarzyszenia, placówki dyplomatyczne).

### **1.3. Rozszerzenie katalogu form, w jakich mogą występować faktury w obiegu gospodarczym**

W wyniku wejścia w życie ZmVATU21(3) rozszerzono katalog form, w jakich mogą występować faktury w obiegu gospodarczym, i do znanych nam dotychczas zwykłych faktur papierowych i faktur elektronicznych dodano **faktury ustrukturyzowane** wystawiane przez KSeF. Część szczegółowych regulacji określających, kto i w jaki sposób może korzystać z systemu, została także zawarta w rozporządzeniu Ministra Finansów z 27.12.2021 r. w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur (Dz.U. z 2021 r. poz. 2481; dalej: KSeFR). W KSeFR określono rodzaje i sposób nadawania uprawnień do korzystania z KSeF oraz sposób uwierzytelniania przez osoby, które mają nadane uprawnienia.

### **1.4. Definicje i podstawowe założenia związane z działaniem Krajowego Systemu e-Faktur**

Zgodnie z treścią VATU uwzględniającą ZmVATU23(3) przez KSeF należy rozumieć system teleinformatyczny prowadzony przez Szefa KAS, który służy do (art. 106nd VATU):

- 1) nadawania, zmiany lub odbierania uprawnień do korzystania z KSeF,
- 2) powiadamiania podmiotów, które mogą korzystać z systemu, o nadanych uprawnieniach lub ich odebraniu,
- 3) uwierzytelniania oraz weryfikacji uprawnień do korzystania z systemu,
- 4) wystawiania, otrzymywania oraz przechowywania faktur ustrukturyzowanych,
- 5) dostępu do faktur ustrukturyzowanych,
- 6) oznaczania faktur ustrukturyzowanych numerem identyfikującym,
- 7) analizy i kontroli prawidłowości danych z faktur ustrukturyzowanych,
- 8) powiadamiania podmiotów korzystających z systemu o statusie dokumentów (dacie i czasie wystawienia faktury oraz jej numerze KSeF albo dacie i czasie odrzucenia faktury),
- 9) powiadamiania podmiotów korzystających z systemu o braku możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej w przypadku niedostępności lub awarii KSeF,
- 10) powiadamiania innych podmiotów o braku uprawnień do korzystania z systemu,
- 11) przydzielania identyfikatorów zbiorczych dla co najmniej dwóch faktur ustrukturyzowanych wystawianych dla jednego odbiorcy,
- 12) weryfikacji danych z faktury ustrukturyzowanej używanej poza KSeF.

Jak wskazuje powyższa lista, głównym zadaniem systemu jest obrót nowym typem faktury, której definicję zawarto w słowniku pojęć w art. 2 ust. 32a VATU. Choć obrót pozostałymi rodzajami faktur nadal jest możliwy, to nie odbywa się on z wykorzystaniem KSeF. Należy się przygotować na to, że po wprowadzeniu obowiązkowego KSeF będzie on znacząco ograniczony i zarezerwowany dla szczególnych przypadków.

Co więcej, do momentu wprowadzenia powszechnego obowiązku stosowania KSeF wystawca faktury potrzebuje zgody nabywcy na otrzymywanie faktur ustrukturyzowanych w KSeF. Sama zgoda nabywcy nie jest udzielana w systemie, lecz może być udzielona w dowolnej formie, analogicznie do wyrażenia zgody na wysyłanie zwykłych faktur elektronicznych. Z oczywistych przyczyn, wśród zmian do VATU związanych z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF znalazło się usunięcie wymogu uzyskania akceptacji odbiorcy faktury na jej otrzymanie w KSeF. Co do zasady bowiem wszyscy polscy podatnicy będą otrzymywać faktury w tym systemie (poza podmiotami zagranicznymi zarejestrowanymi dla celów VAT w Polsce, nieposiadającymi w Polsce stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej).

Sam dostęp do systemu podlega ograniczeniom. Jest to konieczne w celu zapewnienia bezpieczeństwa tego rodzaju bazy danych. Podatnik chcący wystawić lub uzyskać dostęp do faktury musi uwierzytelnić się w sposób określony w KSeFR lub podać konkretne informacje o danej fakturze (tzw. dostęp anonimowy).

Zgodnie z art. 2 ust. 32a VATU przez fakturę ustrukturyzowaną rozumie się fakturę wystawioną przy użyciu KSeF wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w systemie.

Numer identyfikujący e-fakturę nadany przez KSeF jest więc charakterystycznym elementem wymagającym od faktury ustrukturyzowanej. Przytoczona powyżej definicja nie wyczerpuje jednak opisu faktury ustrukturyzowanej. Należy dodać, że zgodnie z art. 106gb VATU, faktura ustrukturyzowana:

- 1) jest wystawiana i otrzymywana za pomocą oprogramowania interfejsowego;
- 2) ma postać elektroniczną;
- 3) jest zgodna z wzorem udostępnianym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- 4) stanowi zbiór danych, który jest odrębną całością znaczeniową, uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisanych na informatycznym nośniku danych.

Oderwanie tych cech od definicji przedstawionej w art. 2 VATU i odrębne ich określenie ma swoje uzasadnienie. Mianowicie dotyczą one faktury ustrukturyzowanej, która jest nie tylko wystawiana, lecz także otrzymywana z użyciem KSeF. Jednak w okresie przejściowym, opartym na dobrowolnym korzystaniu z KSeF, możliwe jest wystawienie faktury w KSeF, ale wysłanie jej w inny sposób – poza KSeF, jeśli nabywca nie wyrazi zgody na otrzymywanie faktur z użyciem systemu. Taki sposób wysyłki e-faktur poza KSeF, zgodnie z ZmVATU23(3), ma funkcjonować również w systemie obowiązkowym w sytuacji, gdy odbiorca faktury nie będzie miał dostępu do KSeF, np. będzie podmiotem zagranicznym.

Skutkiem określonego wzoru faktury ustrukturyzowanej jest zunifikowany format i wygląd wszystkich faktur. Muszą być one wystawiane w formacie XML, na podstawie określonego schematu XSD (*XML Schema Definition*), opublikowanego przez MF<sup>7</sup>. Dodatkowo

<sup>7</sup> Aktualną wersję schemy można znaleźć pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/e-deklaracje/dokumentacja-it/struktury-dokumentow-xml/#ksef> (dostęp: 5.3.2024 r.).



w momencie przesłania przygotowanej faktury do KSeF system dokonuje weryfikacji jej zgodności pod względem semantycznym, co oznacza, że jeśli przygotowana faktura nie będzie zgodna z wzorem schematu, to system odrzuci ją jeszcze przed nadaniem numeru identyfikującego, a tym samym faktura nie zostanie wystawiona. Co istotne, w przypadku tzw. wysyłki wsadowej, czyli zbiorczej wysyłki paczek faktur, błąd w jednej fakturze skutkuje odrzuceniem całej paczki faktur. Co więcej, system nie wskazuje konkretnego błędu i podatnik musi we własnym zakresie błąd zidentyfikować i po jego poprawieniu jeszcze raz przesłać faktury do KSeF. Drugim elementem weryfikacji przez KSeF jest sprawdzenie prawidłowości uprawnień osoby/firmy dokonującej wysyłki.

Niemniej powyższa weryfikacja wystawianej za pośrednictwem KSeF faktury sprawia, że system ten działa w tzw. modelu clearingowym. Jest to o tyle istotne, że taki model rozliczeń faktur elektronicznych jest sprzeczny z propozycją zmian w Dyrektywie VAT „VAT w epoce cyfrowej” (tzw. ViDA)<sup>8</sup>, która zasadniczo wyklucza wprowadzanie w państwach członkowskich centralnych systemów e-fakturowania posiadających funkcję walidacyjną, a ponadto wprowadza obowiązek stosowania faktur ustrukturyzowanych w transakcjach wewnątrzspółnotowych. Wejście w życie propozycji ViDA w zakresie fakturowania elektronicznego było planowane na początek 2028 r., niemniej jest już prawie pewne, że wdrożenie unijnych rozwiązań także zostanie przesunięte w czasie. W związku z powyższym, jeśli powyżej wspomniane założenie ViDA dotyczące wykluczenia systemów clearingowych nie ulegnie zmianie, to aby KSeF mógł funkcjonować po wdrożeniu rozwiązań unijnych, Polska będzie musiała uzyskać pozwolenie na odstępstwo od Dyrektywy VAT lub dokonać zmian w krajowym rozwiązaniu. W kontekście wpływu prac nad ViDA na krajowy proces przygotowań do wdrożenia KSeF Ministerstwo Finansów wskazało, że Polska zabiega w KE, aby uzyskać potwierdzenie, że pakiet ViDA nie będzie wpływał na funkcjonalności KSeF<sup>9</sup>.

W ramach spotkania podsumowującego proces konsultacji zmian do KSeF z przedsiębiorcami, MF została zwrócona uwaga na powyższą rozbieżność w założeniach funkcjonowania polskiego i unijnego systemu. Niemniej MF nie udzieliło jednoznacznej odpowiedzi w powyższym zakresie, wskazując jedynie, że zmiany wynikające z pakietu ViDA są odległe i niepewne. Postawa ta zdecydowanie odbiega od podejścia innych państw europejskich, które wstrzymują prace nad swoimi lokalnymi systemami lub zmieniają ich założenia w celu zapewnienia w przyszłości zgodności z unijnymi wymogami w zakresie elektronicznego fakturowania i raportowania. Dla polskich podatników istnieje ryzyko, że za kilka lat będą musieli ponownie dostosowywać systemy do unijnego formatu faktury elektronicznej w transakcjach wewnątrzspółnotowych.

### 1.5. Numer identyfikujący fakturę w systemie

Kluczowym elementem faktury ustrukturyzowanej jest przydzielony przez KSeF numer identyfikujący daną fakturę w systemie. Numeru tego nie można utożsamiać z numerem,

---

<sup>8</sup> [https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-digital-age_en) (dostęp: 25.3.2024 r.).

<sup>9</sup> <https://www.podatki.gov.pl/ksef/pytania-i-odpowiedzi-ksef/> (dostęp: 25.3.2024 r.).

o którym mowa w art. 106e ust. 1 pkt 2 VATU, będącym obowiązkowym elementem każdej faktury i wciąż nadawanym przez wystawcę faktury.

Zatem faktura ustrukturyzowana posiada dwa numery:

- 1) nadany przez wystawcę faktury numer, o którym mowa w art. 106e ust. 1 pkt 2 VATU; oraz
- 2) nadany przez KSeF numer, który, choć identyfikuje daną fakturę w tym systemie, to nie będzie na niej wykazywany (schemat faktury ustrukturyzowanej nie zawiera pola dotyczącego numeru KSeF). Numer KSeF zostanie wskazany w samym systemie, a także w UPO wysłanym do wystawcy faktury.

W okresie dobrowolnego korzystania z KSeF na potrzeby księgowania i rozliczeń podatkowych (również w JPK\_V7) wykazuje się wyłącznie standardowy numer faktury ustrukturyzowanej nadawany przez wystawcę faktury. Nie znaczy to, że numer nadany przez KSeF nie jest dla podatnika istotny, jest on bowiem obowiązkowym elementem faktury korygującej wystawianej w przypadku korygowania danej faktury ustrukturyzowanej oraz stanowi jedną z danych zapewniających anonimowy dostęp do faktury.

Numer identyfikujący fakturę w KSeF zawiera także kilka informacji w swojej treści. Jego struktura składa się bowiem kolejno z 10 cyfr stanowiących NIP sprzedawcy, 8 cyfr określających datę przesłania faktury do KSeF (która oznacza datę wystawienia faktury), dwóch części technicznych składających się z 6 znaków każda, które zawierają automatycznie generowane wartości, oraz 2 cyfr stanowiących sumę kontrolną faktury.

Warto zapamiętać różnicę między numerem faktury nadawanym przez podatnika a numerem KSeF i dobrze je zdefiniować w swoich systemach księgowych. Rozróżnienie powyższych numerów będzie miało jeszcze większą istotność w obowiązkowym KSeF, gdyż ZmVATU23(3) zakłada bowiem np. obowiązek ujmowania numeru identyfikującego fakturę w KSeF w zleceniach płatności dokonywanych przy użyciu MPP, jak również przy zwyczajnych płatnościach dokonywanych między podatnikami VAT za pomocą przelewu bankowego. Co więcej, zgodnie z ZmZakrDanDekIR23(1) po wdrożeniu obowiązkowego KSeF numer KSeF będzie również obowiązkowo uwzględniany w JPK\_V7 po stronie ewidencji faktur sprzedażowych, zaś dobrowolnie po stronie faktur zakupu.

Zwraca się jednak uwagę, że przewidziany w ZmVATU23(3) obowiązek podania numeru KSeF faktury ustrukturyzowanej przy dokonywaniu płatności jest dodatkowym obciążeniem techniczno-administracyjnym dla podatników i zdaniem auterek nie powinien być wprowadzany w obu powyżej przytoczonych przypadkach. W odpowiedzi na krytykę ze strony ekspertów i przedsiębiorców, w ostatecznej wersji uchwalonych przepisów ZmVATU23(3) MF dokonało poprawek w stosunku do swojej pierwotnej propozycji nowelizacji VATU, likwidując obowiązek podawania numeru KSeF w przelewie w przypadku faktur wystawionych w trakcie awarii, dopóki faktura nie zostanie przesłana do KSeF. Oznacza to, że w przypadku, gdy faktura zostanie wystawiona w trakcie awarii i przesłana do kontrahenta poza KSeF, nabywca może dokonać płatności i brak podania numeru KSeF nie będzie błędem. Jeżeli jednak przed dokonaniem płatności sprzedawca wystawioną w trakcie awarii fakturę prześle do KSeF i zostanie jej przydzielony numer KSeF, podanie tego numeru w przelewie będzie obowiązkowe.

Powyższy obowiązek wciąż jednak może stwarzać problemy praktyczne. Nawet obecnie – w fakultatywnej wersji systemu – zdarza się, że na przetworzenie i nadanie numeru KSeF podatnicy muszą czekać kilka lub kilkanaście godzin. Jeśli zatem powyższy obowiązek zostanie wprowadzony wraz z powszechnym KSeF, może to skutkować powstaniem opóźnień w płatnościach pomiędzy podatnikami. Ponadto w przypadku dokonywania przelewów zbiorczych możliwe będzie wygenerowanie przez nabywcę tzw. identyfikatora zbiorczego dla większej liczby e-faktur, o czym mowa poniżej.

#### **Wyjaśnienia MF dotyczące uwag zgłaszanych na spotkaniu „Identyfikator KSeF w płatnościach”**

W ramach spotkania konsultacyjnego, które odbyło się 21.2.2024 r., głównym tematem dyskusji był obowiązek podawania numeru KSeF (lub identyfikatora zbiorczego) przy płatnościach między przedsiębiorcami. Ministerstwo Finansów potwierdziło, że takie działanie nie jest jedynie zaleceniem, ale obowiązkiem podatnika. Przedstawiciele rynku dopytywali przede wszystkim o skutki braku podania takiego numeru w przelewie, w ZmVATU23(3) nie przewidziano bowiem sankcji za brak podania tego numeru. Ministerstwo Finansów odpowiedziało, że nie jest planowane wprowadzanie kar za niestosowanie numerów KSeF. Wskazało także, że podatnicy powinni spodziewać się opublikowania dodatkowych wyjaśnień, które obejmą zarówno wątki prawne, jak i techniczne.

Odpowiadając na inne wątpliwości podatników, MF wskazało natomiast, że:

- 1) podmioty trzecie dokonujące płatności za fakturę podatnika również muszą wskazywać numer KSeF przy przelewie, ale MF rozważy jeszcze potencjalne wyłączenia w tym zakresie,
- 2) obowiązująca liczba znaków numeru KSeF (tj. 35) nie będzie już zmieniana,
- 3) w przypadku płatności częściowych także będzie można wykorzystywać identyfikator płatności,
- 4) nie jest planowana funkcjonalność dodatkowego opisu do identyfikatora płatności,
- 5) nie planuje się obligatoryjnego zawierania w części zakupowej JPK\_V7 numeru KSeF,
- 6) obowiązek podawania numerów KSeF dotyczy jedynie zwykłych przelewów (tj. nie ma zastosowania do poleceń zapłaty, płatności BLIK lub przelewów natychmiastowych).

W odniesieniu do identyfikatorów zbiorczych MF wskazało, że:

- 1) nie ma w planach rozwoju trybu awaryjnego dla zbiorczych numerów KSeF;
- 2) nie ma w planach otworzenia API, aby podatnicy mogli samodzielnie tworzyć i dekodować numery zbiorcze, choć MF zapewniło, że zostanie przeanalizowane, czy algorytm obliczający zbiorczy numer KSeF może być upubliczniony i czy do API związanego z jego generowaniem możliwe jest dodanie nowych funkcjonalności (np. powiązania z kwotą płatności);
- 3) struktura zbiorczego numeru KSeF ma być podobna do zwykłego numeru KSeF, ale będzie możliwość ich odróżnienia;
- 4) dopuszczalne będą płatności częściowe dla kilku faktur oznaczonych jednym zbiorczym numerem KSeF, a co więcej, dopuszczalne będzie generowanie więcej niż jednego identyfikatora, w którym znajdzie się ten sam numer KSeF (istotne dla płatności częściowych);
- 5) dokumentacja dotycząca generowania zbiorczych identyfikatorów zostanie opublikowana wraz z całą pozostałą dokumentacją i propozycjami zmian legislacyjnych (wstępnie wskazywana data to 3.4.2024 r.).

Powtarzającym się postulatem uczestników spotkania było ujawnienie algorytmu kodowania zbiorczego numeru KSeF.

W trakcie spotkania podsumowującego konsultacje, które odbyło się 21.3.2022 r., MF potwierdziło, że nie ma zamiaru zrezygnować ze zbiorczego identyfikatora płatności, a wkrótce opublikuje też więcej informacji dotyczących jego działania w specyfikacji interfejsu. Minister Finansów wskazał również, że nie będzie wymagał od banków tworzenia odrębnego pola na numer KSeF w poleceniach przelewu.

Dodatkowo wskazano, że obowiązki związane z podawaniem w przelewach numeru KSeF lub identyfikatora zbiorczego, w tym w ramach stosowania mechanizmu podzielonej płatności, zostaną odroczone w stosunku do daty wejścia w życie obowiązku stosowania KSeF.

### 1.5.1. Identyfikacja faktury w obowiązkowym Krajowym Systemie e-Faktur

W związku z wejściem w życie ZmVATU23(3) ma zostać wprowadzona nowa funkcjonalność związana z numerowaniem faktur. Wejdzie ona w życie wraz z wprowadzeniem obowiązkowego KSeF (obecnie data ta nie jest znana). W przypadku gdy podatnik wystawi co najmniej dwie faktury dla jednego odbiorcy, system będzie miał możliwość przydzielenia im identyfikatora zbiorczego. Taki identyfikator nie zastąpi ani numeru faktury nadawanego przez wystawcę faktury, ani numeru przypisywanego przez KSeF. Będzie stanowił jednak uproszczenie np. na potrzeby dokonywania płatności za kilka faktur jednocześnie, gdyż w takim przypadku obowiązek wskazywania w poleceniach przelewu numeru KSeF będzie uznawany za wypełniony w przypadku podania identyfikatora zbiorczego. Będzie to skutkowało koniecznością wprowadzenia dodatkowych zmian w systemach i procedurach firmy, zarówno po stronie nabywcy dokonującego płatności, który będzie generował taki identyfikator zbiorczy dla większej liczby faktur, jak i dla sprzedawcy, który będzie musiał w KSeF rozszyfrować, które faktury są objęte identyfikatorem zbiorczym.

W zakresie identyfikacji faktur dodatkową nowością po wprowadzeniu obowiązkowego KSeF, w odróżnieniu od obecnie funkcjonującej fakultatywnej wersji systemu, ma być specjalny kod weryfikujący (kod QR) zamieszczany na fakturach ustrukturyzowanych używanych poza KSeF (np. w przypadku przesłania faktury odbiorcy niezobowiązanemu do korzystania z KSeF, w sposób z nim uzgodniony). Kod ma stanowić swoisty link, który po zeskanowaniu ma przekierowywać odbiorcę do strony z danymi faktury w KSeF, które będzie można porównać względem otrzymanego dokumentu.

Ponadto MF zapowiada, że na potrzeby umożliwienia zgłaszania oszustw związanych z fakturami zostanie udostępniony specjalny mechanizm w API, który pozwoli na automatyczne wysłanie zgłoszenia do administracji podatkowej<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy z 22.2.2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, s. 35, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12366859/12933951/dokument614121.docm> (dostęp: 5.3.2024 r.).

## 1.6. Narzędzia umożliwiające korzystanie z Krajowego Systemu e-Faktur

Krajowy System e-Faktur to istotna zmiana w dotychczasowej praktyce wystawiania oraz otrzymywania faktur. W związku z jego cyfrowym charakterem, równie kluczowe co rozwiązania prawne stają się rozwiązania techniczne, na których oparto funkcjonowanie systemu. Choć faktury ustrukturyzowane są wystawiane z użyciem KSeF, to ich przygotowanie w odpowiedniej strukturze i przesłanie do systemu wymaga odrębnego oprogramowania.

W przypadku dużych podmiotów, które nie chcą przysyłać do KSeF pojedynczych faktur, udostępnianie i otrzymywanie faktur w systemie odbywa się za pomocą oprogramowania interfejsowego API, które umożliwia łączenie się i wymianę danych w komunikacji między systemami teleinformatycznymi. Zgodnie z założeniami systemu pliki stanowiące przygotowaną wersję faktury ustrukturyzowanej w XML mają być generowane lokalnie w systemach finansowo-księgowych bądź systemach billingowych podatników, a dopiero następnie przesyłane do KSeF z wykorzystaniem API. Przy czym możliwe są dwa sposoby wysyłki faktur do KSeF:

- 1) wysyłka interaktywna, polegająca na przesyłaniu pojedynczych faktur; oraz
- 2) tzw. wysyłka wsadowa, która pozwala na wysyłanie i odbiór z KSeF paczek e-faktur.

Zatem, żeby możliwe było przesłanie większej liczby faktur przez KSeF, podatnik musi dysponować odpowiednio dostosowanym systemem teleinformatycznym, który, bazując na technicznych wytycznych udostępnionych przez MF<sup>11</sup>, umożliwi prawidłowe połączenie się z KSeF przez API.

Mniejsze podmioty, które nie korzystają z takiego oprogramowania lub nie są gotowe do ponoszenia kosztów dostosowania systemów na etapie fakultatywnego korzystania z KSeF, mogą liczyć na rozwiązanie w postaci udostępnionej przez MF aplikacji webowej, podobnej do funkcjonujących np. na potrzeby utworzenia pliku JPK z deklaracją (Aplikacja Podatnika KSeF). Do odbioru i wysyłki faktur w KSeF została również dostosowana aplikacja e-mikrofirma dostępna za pośrednictwem e-Urzędu Skarbowego.

Zgodnie z zapowiedziami, które padły w trakcie spotkania podsumowującego cykl konsultacji z przedsiębiorcami, w drugiej połowie kwietnia 2024 r. MF udostępni także mobilną aplikację na telefony.

### 1.6.1. Aplikacja Podatnika KSeF

Zgodnie z zapowiedziami resortu finansów w maju 2022 r. została udostępniona Aplikacja Podatnika KSeF. Niemniej głównymi użytkownikami powyższego narzędzia są podmioty, które wystawiają niewielką liczbę faktur. Wynika to z faktu, że w aplikacji tej trzeba każdą fakturę wystawić odrębnie przez wpisanie niezbędnych danych.

---

<sup>11</sup> Specyfikacja interfejsu KSeF, struktury logiczne oraz dokumentacja Open API udostępniona jest na stronie <https://ksef.mf.gov.pl> (dostęp: 5.3.2024 r.).

Aplikacja Podatnika KSeF umożliwi pojedyncze wystawianie faktur lub załadowanie i wysyłkę przygotowanego pliku XML, odpowiadającego jednej fakturze, z urządzenia użytkownika, przeglądanie e-faktur wystawionych lub otrzymanych przez podatnika, nadawanie i odbiór uprawnień oraz generowanie tokenów. Dodatkowo udostępniono funkcje, których użycie nie wymaga autoryzacji, tj. anonimowy dostęp do faktury oraz sprawdzenie statusu wysyłki faktury i poboru Urzędowego Poświadczenia Odbioru.

Korzystając z aplikacji, podatnik ma możliwość podglądu faktury w czytelnej, zwizualizowanej formie, możliwe jest także pobranie dokumentu w formatach, takich jak: PDF, XML lub HTML.

## 1.7. Zakres obowiązkowego stosowania Krajowego Systemu e-Faktur

W początkowym etapie funkcjonowania KSeF i faktur ustrukturyzowanych stosowanie nowego rozwiązania nie jest obowiązkowe. Niemniej, zgodnie z ZmVATU23(3), z systemu będą musieli korzystać zasadniczo wszyscy podatnicy. Decyzja derogacyjna Rady UE przewiduje, że Polska może stosować odstępstwo od zasad Dyrektywy jedynie w stosunku do podatników posiadających siedzibę na terytorium Polski. W ZmVATU23(3) wskazano jednak, że obowiązek wystawiania faktur z użyciem KSeF ma dotyczyć również podmiotów posiadających w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności.

Objęcie podmiotów zagranicznych mających w Polsce stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej do celów VAT (ang. *fixed establishment*) obowiązkowym KSeF wiązałoby się z licznymi komplikacjami, nie tylko dla samego podatnika z innego państwa mającego owo stałe miejsce w Polsce, ale także dla jego polskich kontrahentów. Zwążywszy na brak precyzyjnych kryteriów oceny istnienia bądź braku stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, sytuacja ta tworzy ryzyko dla kontrahentów, którzy nie będą w stanie zbadać, czy podatnik zagraniczny ma, czy nie ma w Polsce tego stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, a co za tym idzie – nie będą w stanie właściwie ocenić, czy kontrahent zagraniczny zarejestrowany w Polsce na potrzeby VAT wystawił prawidłową fakturę. Przykładowo, jeśli taki zagraniczny podmiot zarejestrowany w Polsce nie wystawił faktury w formie ustrukturyzowanej, nabywca może mieć wątpliwości, czy traktować ją jako pełnoprawną fakturę. Z drugiej strony, same podmioty zagraniczne mają trudności z określeniem, czy w związku z prowadzoną w Polsce działalnością gospodarczą posiadają tutaj stałe miejsce prowadzenia działalności. Wyjątkiem jest prowadzenie działalności w formie oddziału firmy zagranicznej w Polsce, co wskazuje na spełnienie przesłanek wymaganej stałości.

W odpowiedzi na krytykę objęcia obowiązkowym KSeF firm zagranicznych funkcjonujących w Polsce w formie stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, MF zadeklarowało, że zostaną wydane stosowne objaśnienia podatkowe, które pomogą podatnikom określić, czy kryteria powstania stałego miejsca działalności gospodarczej w Polsce są spełnione. Zdaniem auterek, choć wydanie takich objaśnień jest pożądanym działaniem (nie tylko z uwagi na możliwe problemy z określeniem obowiązku korzystania

z KSeF), to może się okazać niewystarczające. Ministerstwo Finansów zapowiadało<sup>12</sup> również zmianę regulacji w taki sposób, aby możliwe było zachowanie prawa do odliczenia VAT z dokumentu wystawionego poza KSeF przy błędnym lub opóźnionym rozpoznaniu stałego miejsca działalności podatkowej. Obietnica MF została zrealizowana przez usunięcie przepisu proponowanego w pierwszym projekcie z 30.11.2022 r.<sup>13</sup>, zgodnie z którym dokumentów wystawionych z pominięciem KSeF przez podmiot zobowiązany do korzystania z KSeF nie należałoby uznawać za fakturę. Efektem rezygnacji z przywołanej regulacji jest to, że nabywca może traktować dowolną fakturę otrzymaną w formie papierowej lub elektronicznie jako pełnoprawny dokument i odliczyć wynikający z niej VAT, nawet jeśli faktura wbrew obowiązkowi została wystawiona poza KSeF. Usunięcie omawianej regulacji należy ocenić pozytywnie, gdyż nawet w przypadku, gdyby taki przepis był zawarty w VATU, to podatnicy mieliby prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych z pominięciem KSeF i mogliby w tym zakresie skutecznie powoływać się na unijne zasady i orzecznictwo TSUE. Format faktury nie powinien bowiem decydować o prawie do odliczenia VAT naliczonego, jeśli spełnione zostały materialne przesłanki.

Dodatkowo w pierwszym projekcie ustawy z 30.11.2022 r. dotyczącym obowiązkowego systemu KSeF przewidziano przepisy, zgodnie z którymi informacja o podmiotach zobowiązanych do stosowania faktur ustrukturyzowanych miałyby być zawarta na tzw. białej liście podatników VAT. Zostały one jednak usunięte w kolejnych wersjach projektu, gdyż trudno byłoby pozyskać takie informacje, aby zostały one zamieszczone na białej liście<sup>14</sup>.

Podmioty zagraniczne zarejestrowane w Polsce dla celów VAT i nieposiadające stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej będą mogły dobrowolnie przystąpić do nowego systemu wystawiania i otrzymywania faktur ustrukturyzowanych.

Jednocześnie przepisy otwierają możliwość wyłączenia obowiązku stosowania KSeF w stosunku do niektórych podmiotów w drodze rozporządzenia wydanego na podstawie delegacji przewidzianej w ZmVATU23(3). W przedstawionym przez MF projekcie rozporządzenia z 7.12.2023 r. w sprawie przypadków odpowiednio dokumentowanych dostaw towarów lub świadczenia usług, w których podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur<sup>15</sup> zdecydowano się na wyłączenie z KSeF faktur:

- 1) dotyczących usług przejazdu autostradami oraz usług przewozu osób, które doku-mentowane są jednorazowymi biletami oraz
- 2) wystawianych 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),

---

<sup>12</sup> Podsumowanie zapowiedzi przedstawionych w trakcie konferencji uzgodnieniowej w sprawie obowiązkowego KSeF, s. 9 prezentacji, <https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-krajowego-systemu-e-faktur-ksef-konferencja-uzgodnieniowa> (dostęp: 5.3.2024 r.).

<sup>13</sup> Projekt ustawy z 30.11.2022 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12366859/12933915/12933916/dokument590435.docm> (dostęp: 5.3.2024 r.).

<sup>14</sup> Podsumowanie zapowiedzi..., s. 9 prezentacji.

<sup>15</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12366859/12933951/dokument614117.docm> (dostęp: 5.3.2024 r.).

- 3) dokumentujących świadczenie usług zwolnionych z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7, 37–41 VATU (tj. usług finansowych),
- 4) dotyczących dostawy towarów lub świadczenia usług udokumentowanych w ramach samofakturowania przez nabywcę, który nie jest zidentyfikowany na potrzeby danej czynności za pomocą NIP.

Jak wskazuje art. 1 pkt 12 ZmVATU23(3), obowiązek wystawiania faktur w KSeF nie będzie natomiast dotyczył podatników korzystających z procedur szczególnych, takich jak w zakresie świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób, sprzedaży na odległość towarów importowanych (tzw. SOTI) lub w przypadku procedury nieunijnej w zakresie usług (wcześniejszy MOSS, obecnie określane jako procedura OSS), w zakresie transakcji dokonywanych w tych procedurach.

Ustawodawca planuje także **szczególne rozwiązanie zwalniające z obowiązku wystawienia faktur z użyciem KSeF na okoliczność awarii systemu**. W takim przypadku podatnik będzie musiał wystawić faktury elektroniczne poza KSeF we własnym systemie, stosując jednak ten sam wzór faktury, który stosowany ma być po wprowadzeniu obligatoryjnego systemu KSeF. Taką fakturę będzie należało następnie przekazać odbiorcy w sposób z nim uzgodniony, a po zakończeniu awarii przesłać do KSeF w terminie 7 dni roboczych. W takiej sytuacji numer identyfikacji w KSeF zostanie nadany takiej fakturze z opóźnieniem, po jej przesłaniu do KSeF. Za datę wystawienia takiej faktury będzie należało przyjąć datę wskazaną przez podatnika na fakturze, datą otrzymania faktury będzie natomiast rzeczywista data otrzymania jej przez nabywcę, z wyjątkiem przypadku, gdy wcześniej przydzielono jej numer KSeF – wówczas za datę otrzymania uznaje się datę przydzielenia numeru.

W przypadku wystawienia faktury w okresie awarii KSeF ZmVATU23(3) przewiduje brak możliwości wystawienia do niej faktury korygującej. Taka możliwość pojawi się dopiero po przesłaniu faktury pierwotnej do KSeF i przydzieleniu jej numeru KSeF.

W ZmVATU23(3) uwzględniono także sytuacje, w których do awarii dochodzi nie w KSeF, ale w systemach podatników, dając im możliwość wystawienia w takich okolicznościach faktury w trybie offline, jednocześnie nakładając na nich obowiązek dostarczenia jej do KSeF następnego dnia roboczego po wystawieniu. Choć jest to pozytywne rozwiązanie dla podatników, to jednodniowy termin, w którym podatnik będzie musiał usunąć awarię swojego systemu, aby dostarczyć faktury do KSeF, jest stanowczo zbyt krótki. Zdaniem autorek, zasadne byłoby, aby regulacja dopuszczała przesłanie przez podatnika faktury do KSeF następnego dnia roboczego po ustąpieniu awarii. Zasady ustalenia daty wystawienia faktury oraz jej otrzymania przez nabywcę są w tym przypadku analogiczne do opisanych wyżej zasad mających zastosowanie do awarii systemu.

Tryb offline będzie obowiązywał także w przypadku ogłaszanych z wyprzedzeniem prac serwisowych systemu. W takim wypadku jednak podatnik będzie miał obowiązek dostarczenia faktury do KSeF następnego dnia roboczego po ustaniu niedostępności KSeF.

Powstaje przy tym wątpliwość, jak taką fakturę wystawioną w czasie awarii powinien potraktować nabywca. Skoro jest to prawnie dopuszczalna faktura, to tę fakturę powinien ująć w ewidencji. Przede wszystkim powinien zweryfikować, czy faktycznie jest to fak-



tura legalna, wystawiona w czasie awarii systemu. Dodatkowo musi monitorować wpływ tej samej faktury w KSeF, aby dwukrotnie nie uwzględnić faktury w swoich rozliczeniach.

Istotne jest, że podatnik, wystawiając fakturę poza KSeF w przypadku awarii lub niedostępności systemu, będzie miał obowiązek oznaczenia takiej faktury elektronicznej w sposób umożliwiający weryfikację danych takiej faktury przez odbiorcę. Oznaczenie ma się odbywać przez umieszczanie kodu QR. Jednak, odmiennie niż przy kodach umieszczanych na wizualizacji faktur wystawianych w KSeF, w przypadku faktur wystawionych w czasie awarii podstawą dla wygenerowania kodu będzie specjalny token awaryjny. Podatnik powinien przechowywać go w swoich systemach na wypadek konieczności wystawienia faktury w czasie awarii lub niedostępności systemu.

W ZmVATU23(3) przewidziano rozróżnienie skali awarii. W przypadku awarii ogłaszanych w komunikatach na stronach internetowych oraz w oprogramowaniu interfejsowym podatnicy mają obowiązek wystawiać faktury w swoich systemach zgodnie ze schemą KSeF (i po awarii przesłać je do KSeF), w przypadku poważniejszych awarii ogłaszanych w środkach społecznego przekazu podatnicy mogą wystawiać dowolne faktury papierowe i elektroniczne. Dodatkowo, w przypadku awarii ogłaszanych w środkach społecznego przekazu, nie ma obowiązku przesyłania faktur do KSeF po awarii.

### **1.7.1. Kary za niestosowanie Krajowego Systemu e-Faktur**

W ZmVATU23(3) przewidziano kary pieniężne za niedopełnienie obowiązków związanych z powszechnym korzystaniem z systemu. Kary mają być nakładane w drodze decyzji naczelnika urzędu skarbowego, do 100% wysokości kwoty podatku wykazanego na dokumencie wystawionym poza KSeF, wystawionym w okresie awarii, ale niezgodnie z udostępnionym wzorem lub nieprzesłanym do KSeF w właściwym terminie po ustąpieniu awarii (z wyjątkiem awarii, która ogłaszana jest w środkach masowego przekazu). W przypadku dokumentów bez wykazanego podatku kara pieniężna ma wynosić do 18,7% wysokości kwoty należności ogółem wykazanej na tej fakturze.

W ZmVATU23(3) założono miarkowanie kar już od 0 zł. Kary będą należne bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, na rachunek bankowy właściwego urzędu skarbowego w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

Wysokość kary ma być wymierzana w zależności od wagi popełnionego wykroczenia. W tym zakresie ZmVATU23(3) przewiduje odwołanie do OrdPU oraz do KPA. Organ administracji publicznej ma brać pod uwagę takie czynniki, jak: wagę i okoliczności naruszenia prawa, częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku, uprzednie ukaranie za to samo zachowanie, stopień przyczynienia się strony, działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa, wysokość korzyści, jaką strona osiągnęła, a w przypadku osoby fizycznej warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana.

Co istotne, ZmVATU23(3) zawiera pełne wyłączenie stosowania KKS w zakresie kar za wadliwość faktury przy wypełnianiu obowiązków KSeF.

W pierwotnych założeniach obowiązkowego KSeF kary za niestosowanie KSeF miały wejść w życie z półrocznym opóźnieniem w stosunku do wprowadzenia obowiązku sto-

[Przejdź do księgarni →](#)

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