

DIGITALIZACJA ROZLICZEŃ VAT NA TLE ZASADY PROPORCJONALNOŚCI

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/4>

Mateusz Bujak

student Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu
mbujak5@gmail.com

Digitization of vat settlements on the background of the proportionality principle

Abstract

Purpose: The main objective of the following article is an analysis of the newest digitization tools included in Polish legislation with emphasis on their compliance with proportionality principle expressed in the jurisprudence of courts.

Design/methodology/approach: In the study, the author used methods such as the analysis of legislative solutions, VAT gaps, and VAT settlements obligations across the Europe. The author also cites opinions of tax law experts to indicate their attitude to new solutions.

Findings: The incompatibility of new digitization solutions with the proportionality principle has been demonstrated, mainly in the scope of imposing too much information burdens that are largely unjustified in terms of combating the VAT gap or complying with VAT obligations. The introduced solutions made the fulfillment of obligations even more complicated and introduced uncertainty relative to the legal basis of the new solutions. However, positive changes emerged, leading to some extent to compliance with the principle of proportionality in the simplifying changes in the last amendment to the law.

Keywords: VAT, SAF-T, JPK_VDEK, proportionality principle, taxes, tax legislation, tax system, VAT gap, digitization.

Wstęp

Jednym z głównych trendów w digitalizacji podatków jest proponowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wprowadzenie jednolitych plików kontrolnych, tzw. SAF-T. Od 1 października 2020 r. w Polsce obowiązuje deklaracja elektroniczna JPK_VDEK, która zastąpiła deklarację

Sugerowane cytowanie:

Bujak, M. (2022). Digitalizacja rozliczeń VAT na tle zasady proporcjonalności. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym* (s. 62–79). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/4>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

VAT 7 (składaną do tej pory w formie formularza) oraz część ewidencyjną Jednolitego Pliku Kontrolnego (JPK), która zawiera ewidencję faktur sprzedażowych i zakupowych. JPK_VDEK zastąpił również formularze o zwrot VAT (VAT-ZZ), wniosek o ulgę na złe długi (VAT-ZD) i wniosek o przyspieszenie zwrotu VAT (VAT-ZT). Jedną z głównych przyczyn wprowadzenia elektronicznej deklaracji było ograniczenie luki VAT, która według danych (Sarnowski i Selera, 2018, s. 13) na 2015 r. wynosiła aż 50,4 mld zł, ale również zamiar zmniejszenia kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatnika i zmniejszenie kosztów utrzymania administracji skarbowej. W konsekwencji zwiększono jednak obowiązki związane z implementacją rozwiązania, koszty zewnętrznego oprogramowania, doradztwa podatkowego, wprowadzono konieczność szkoleń w zakresie stosowania nowych kodów GTU i oznaczeń specjalnych; pojawiły się wątpliwości związane z brakiem uregulowania nowych przepisów w Kodeksie karnym skarbowym (Ustawa z dnia 10 września 1999 r.), a także wątpliwości co do tego, czy elektroniczny schemat deklaracji (schema XML) jest aktem prawa powszechnie obowiązującego i może stanowić tytuł wykonawczy do egzekucji zobowiązania podatkowego. XML jest językiem znaczników, który służy do prezentowania danych w uporządkowany sposób. W tym kontekście schema oznacza wymagane przez autora dane, bez których walidacja pliku jest niemożliwa. Dodatkowo powstaje pytanie, czy działania w celu digitalizacji rozliczeń VAT, takie jak wprowadzenie JPK, nie naruszają zasady proporcjonalności ugruntowanej w polskim prawie administracyjnym.

Celem rozdziału jest przedstawienie Jednolitego Pliku Kontrolnego V7M w kontekście zasady proporcjonalności, a także próba odpowiedzi na pytanie, czy przyczyni się on do zapobiegania przestępstwom skarbowym. Zastosowano metodę analizy – rozbito elementy schemy na mniejsze części i przeanalizowano je. Posłużono się również opiniami praktyków branżowych. W tym celu wykorzystano takie dane jak: schema JPK_V7M, liczba godzin poświęcona na wypełnianie obowiązków związanych z VAT, dane dotyczące luki VAT, tezy wysnute w orzecznictwie.

1. Koncepcja Jednolitego Pliku Kontrolnego

W polskim prawie podatkowym koncepcja JPK pojawiła się wraz z Ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw i dodanym art. 193a, który obliguje podatników prowadzących księgi rachunkowe przy użyciu programów komputerowych do przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji

elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa w drodze rozporządzenia sposób przesyłania takich danych oraz wymagania techniczne dla elektronicznych nośników danych. Na stronie Podatki.gov.pl Ministerstwo Finansów opublikowało struktury logiczne elektronicznych ksiąg rachunkowych w języku XML (*extensible markup language*) – uniwersalnym języku znaczników. Używanie tego języka do reprezentacji danych w uporządkowany sposób jest powszechną praktyką wśród organów skarbowych na całym świecie; wykorzystywany jest on m.in. w Hiszpanii czy Maroku na cele VAT. Pliki JPK udostępniane na żądanie zawierają struktury logiczne, takie jak m.in. księgi rachunkowe, wyciągi bankowe czy ewidencja wystawionych faktur (także dla rolników ryczałtowych).

Organy podatkowe mogą żądać przekazania plików w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego, a czas na ich przekazanie nie może być krótszy niż 3 dni. Ordynacja podatkowa stanowi o tym, że tylko podatnicy prowadzący księgi rachunkowe przy użyciu oprogramowania przekazują je w formie elektronicznej, więc nie jest ono obowiązkowe dla każdego, jednak podatnicy nadal prowadzący rachunkowość w formie papierowej są w praktyce rzadkością. Jednolity Plik Kontrolny w zakresie VAT stał się obowiązkowy od 1 października 2020 r. dla każdego czynnego podatnika VAT i w tym przypadku nie ma możliwości złożenia deklaracji w formie papierowej. JPK_VAT składa się z dwóch części:

- 1) ewidencyjnej, zawierającej rejestry zakupów i sprzedaży;
- 2) deklaracyjnej, która obejmuje dawną deklarację VAT-7 i VAT-7K, a także formularze VAT-ZZ, VAT-ZD, VAT-ZT.

Elementy nowego JPK_VAT określono w Rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług. Standardowe dane, które zawiera ewidencja, to: numer faktury, nazwa kontrahenta/dostawcy, NIP, data wystawienia, data sprzedaży/data wpływu, wartość netto, wartość VAT-u dla poszczególnej stawki.

Część ewidencyjna VAT została rozbudowana o kody GTU, którymi oznacza się transakcje sprzedażowe (tabela 1).

W oznaczeniach GTU występuje wiele odniesień do innych aktów prawnych, takich jak: ustawa o podatku akcyzowym, Prawo farmaceutyczne, ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Nie są to jedyne obowiązki, jakie dołożył nowy JPK_VDEK. Ustawodawca wprowadził także oznaczenia procedur specjalnych, dotyczące transakcji takich jak:

- sprzedaż wysyłkowa;
- transakcje między podmiotami powiązаныmi w myśl ustawy o VAT (odwołującej się do ustawy o podatku dochodowym);

Tabela 1. Kody GTU dotyczące oznaczeń sprzedaży towarów i usług występujące w JPK_VDEK

Numer kodu GTU	Opis kodu
01	dostawa napojów alkoholowych: alkoholu etylowego, piwa, wina, napojów fermentowanych i pośrednich w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
02	benzyny, gazy, oleje opałowe, paliwa ciekłe, biopaliwa ciekłe
03	olej opałowy, oleje smarowe, pozostałe oleje
04	wyroby tytoniowe, susz tytoniowy, płyny do papierosów elektronicznych i wyroby nowatorskie w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym
05	odpady, wraki przeznaczone do złomowania, odpady radioaktywne, surowce wtórne
06	urządzenia elektroniczne oraz części i materiały do nich, wyłącznie te wymienione w określonych pozycjach załącznika nr 15
07	pojazdy oraz części samochodowe o kodach wyłącznie CN 8701-8708 oraz CN 8708 10
08	wyłącznie określone w poz. 1–3 załącznika nr 12 do Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz w poz. 12–25, 33–40, 45, 46, 56 i 78 załącznika nr 15 do ustawy (np. srebro, złoto, platyna, odpady i złom zawierające metale szlachetne, artykuły jubilerskie z metali szlachetnych, monety)
09	leki oraz wyroby medyczne, produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyroby medyczne, objęte obowiązkiem zgłoszenia, o którym mowa w art. 37av ust. 1 Ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne
10	budynki, budowle i grunty (w tym również przeniesienie wieczystego prawa użytkowania)
11	usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych
12	usługi niematerialne, wyłącznie księgowo, doradcze, prawne, zarządcze, szkoleniowe, marketingowe, firm centralnych, reklamowe, badania rynku i opinii publicznej w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych
13	usługi transportowe i gospodarki magazynowej

Źródło: opracowanie własne.

- procedury specjalne, takie jak VAT marża;
- transfery bonu jednego lub różnego przeznaczenia;
- transakcje podlegające obowiązkowemu mechanizmowi podzielonej płatności (niezależnie, czy takie oznaczenie występuje na fakturze, czy nie).
Dodatkowo wprowadzono kody dowodów sprzedaży, takie jak:
 - FP – faktura wystawiona do paragonu;
 - WEW – dokument wewnętrzny;
 - RO – dokument zbiorczy wewnętrzny z kas rejestrujących.

2. Digitalizacja podatków na świecie

Polski ustawodawca jest pierwszym na świecie, który wprowadził całkowicie elektroniczną deklarację podatkową. Choć przesyłanie elektronicznych rejestrów zakupów i sprzedaży jest powszechną praktyką na świecie, to wielu ustawodawców zdecydowało się pozostać przy deklaracjach papierowych. Podejście to zmienia się. OECD proponuje pewne rozwiązanie w zakresie digitalizacji rozliczeń podatków, zwane SAF-T (*standard audit file for tax*), a w Polsce – Jednolity Plik Kontrolny. Ma on formę schemy XML (plikiem SAF-T jest polski JPK_VDEK). Rozwojem tej koncepcji zajmuje się powołane w lipcu 2002 r. FTA (Forum on Tax Administration). Celem tego organu jest stworzenie forum, na którym organy skarbowe mogą identyfikować istotne globalne trendy, dyskutować na ich temat, wpływać na nie oraz zgłaszać nowe pomysły, by wspomóc administracje skarbowe na całym świecie. Organ ten przedstawił swoją wizję pliku, zalecenia, a także korzyści związane z wprowadzeniem tego rozwiązania dla interesariuszy, takie jak (OECD, 2010):

- 1) redukcja kosztów *compliance* dla podatników, którzy musieliby zatrudniać konsultantów, by dostosować dane do formatu wymaganego przez organy skarbowe;
- 2) zmniejszenie kosztów współpracy i wymiany danych między różnymi jurysdykcjami podatkowymi;
- 3) redukcja kosztów administracyjnych w administracjach podatkowych.

Przykładowym krajem, który zdecydował się na zastąpienie deklaracji papierowej deklaracją elektroniczną, jest Norwegia. Państwem, w którym obowiązkowo przesyła się elektroniczne rejestry, jest Hiszpania. Funkcjonuje tam SII (*Suministro Inmediato de Información*), czyli natychmiastowe przesyłanie danych. Obciążenie weszło w życie 1 lipca 2018 r. i dotyczy podatników rozliczających podatek miesięcznie, czyli firm uzyskujących obroty powyżej 6 mln euro i zarejestrowanych w grupach VAT, firm zarejestrowanych w systemie zwrotu miesięcznego oraz podatników, którzy zdecydowali się na dołączenie do tego reżimu dobrowolnie (Deloitte, b.d.). Księgi elektroniczne dla celów VAT w Hiszpanii składają się z: rejestru faktur wystawionych, rejestru faktur zakupowych, rejestru dóbr inwestycyjnych, rejestru operacji wewnątrzspółnotowych. Trudnością w odpowiedniej realizacji obowiązków administracyjnych związanych z wprowadzeniem SII jest krótki termin przesyłania danych, a mianowicie 4 dni od zaksięgowania faktury zakupowej oraz 4 dni od wystawienia faktury sprzedażowej. Rejestr zawiera nie tylko informacje, takie jak: numer faktury, datę faktury, datę transakcji, kwotę brutto, netto, kwotę podatku, stawki, opis usług lub towarów, lecz także klucze specjalnych oznaczeń procedur, takich jak: reżim generalny, eksport, VAT marża, reżim dla złota inwestycyjnego, marża dla usług

turystycznych, reżim dla grup vatowych, metoda kasowa, transakcje podległe na terenie Ceuty i Melilli, Wysp Kanaryjskich, leasing lokali użytkowych (podległych podatkowi u źródła lub niepodległych). Łącznie występuje 16 oznaczeń specjalnych dla faktur sprzedażowych i 14 dla faktur zakupowych. Istnieją również oznaczenia dla różnych typów faktur i faktur korygujących.

Korzystanie ze schemy XML w celu przesyłania rejestru faktur zakupowych obowiązuje także w niektórych państwach nienależących do OECD, takich jak Maroko. Schema marokańska wymaga raportowania faktur, z których podatnik obniża podatek należny o kwotę podatku naliczonego. Raportuje się informacje takie jak: kategoria zakupu, kolejny chronologiczny numer, opis towaru lub usługi, numer faktury, kwota netto, kwota VAT, numer identyfikacji fiskalnej, nazwa dostawcy, numer ICE (numer identyfikacji przedsiębiorcy), stawka podatku, metoda płatności, data płatności i data faktury. Wszystkie wymagania są istotne, by prawidłowo rozliczyć należność publiczną, brak jest natomiast obowiązku podawania danych nieistotnych. Wskazanie rozwiązań funkcjonujących w innych krajach pozwala porównać rozwiązania na świecie i zorientować się, jak inne państwa radzą sobie w walce z luką VAT.

3. Zasada proporcjonalności w polskim prawie podatkowym

W najogólniejszym, normatywnym ujęciu zasada proporcjonalności mówi o tym, aby korzyści z nakładanych rozwiązań (w tym także obowiązków instrumentalnych, co istotne z punktu widzenia tego rozdziału) były większe niż to, co poświęcane. Można ją interpretować również w trzech aspektach (Mikuła, 2019, s. 104–105):

- 1) norma prawna o określonej treści;
- 2) dyrektywa interpretacyjna w wykładni prawa;
- 3) metoda rozstrzygnięcia konfliktu między zasadami, prawami lub wartościami.

Aby zasada proporcjonalności była zachowana, dane rozwiązanie musi spełnić trzy kryteria: przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. O spełnieniu kryterium przydatności można mówić, gdy dane rozwiązanie osiąga zamierzony cel. Nie może to być cel dowolny, lecz prawnie uzasadniony, legitymizowany. Kryterium konieczności jest spełnione, gdy dane rozwiązanie jest niezbędne do osiągnięcia danego celu. Należy sprawdzić, czy przy możliwościach technicznych, materialnych nie da się wdrożyć danego rozwiązania w inny sposób (Mikuła, 2019, s. 108–109). Badacz tematu i zwolennik zasady proporcjonalności, Paweł Mikuła, używa do zilustrowania przykładu konieczności składania deklaracji podatkowych osobiście przez podatnika jako

niezgodnej z zasadą proporcjonalności, gdyż możliwe jest składanie ich elektronicznie lub drogą pocztową. Rozwiązanie to, przy wykorzystaniu dostępnej platformy elektronicznej, jest prostsze i mniej ingerujące w wolności i prawa podatnika. Trzecie kryterium w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jest określane jako test weryfikujący, czy efekty wprowadzanej regulacji pozostaną w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r.). Zasada proporcjonalności była niejednokrotnie rozpatrywana przez sądy w kontekście Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.). W orzecznictwie podkreśla się element utraty należności na rzecz Skarbu Państwa. Wskazuje się, że „Zasada proporcjonalności sprzeciwia się temu, aby podatnika podatku od towarów i usług obciążać odsetkami za zwłokę od zaległości podatkowych w sytuacji, gdy Skarb Państwa *de facto* dysponował już wcześniej należnościami z tytułu podatku” (Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r.). Orzecznictwo pojawiło się także w odniesieniu do Jednolitego Pliku Kontrolnego przekazywanego na żądanie w związku z art. 193a Ordynacji podatkowej – o przekazywaniu ksiąg za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.). Do tej kwestii ustosunkował się Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 20 czerwca 2016 r., w której podkreślił, że

Przy dokonywaniu wykładni art. 6 ust. 2 ustawy nowelizującej z dnia 13 maja 2016 r. konieczne jest uwzględnienie zasady proporcjonalności określonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Istotą zasady proporcjonalności jest zestawienie celu regulacji z jej treścią, a więc ze środkami, przy użyciu których cel regulacji ma być osiągnięty. [...] Jeśli istnieje wybór pomiędzy środkami, które nadają się do osiągnięcia danego celu, należy wybierać środki najmniej restrykcyjne, niedogodności natomiast wynikające z ich zastosowania powinny pozostawać w odpowiedniej relacji do urzeczywistnienia celu.

Wiele obowiązków nałożonych przez ustawodawcę nie jest zgodnych z zasadą proporcjonalności. Przykładem jest kod GTU_09, służący oznaczeniu dostawy leków oraz wyrobów medycznych objętych obowiązkiem zgłoszenia. Być może jest to istotne w zwalczaniu tzw. mafii lekowej, lecz nakładanie takiego obowiązku na podstawie prawa podatkowego jest dyskusyjne.

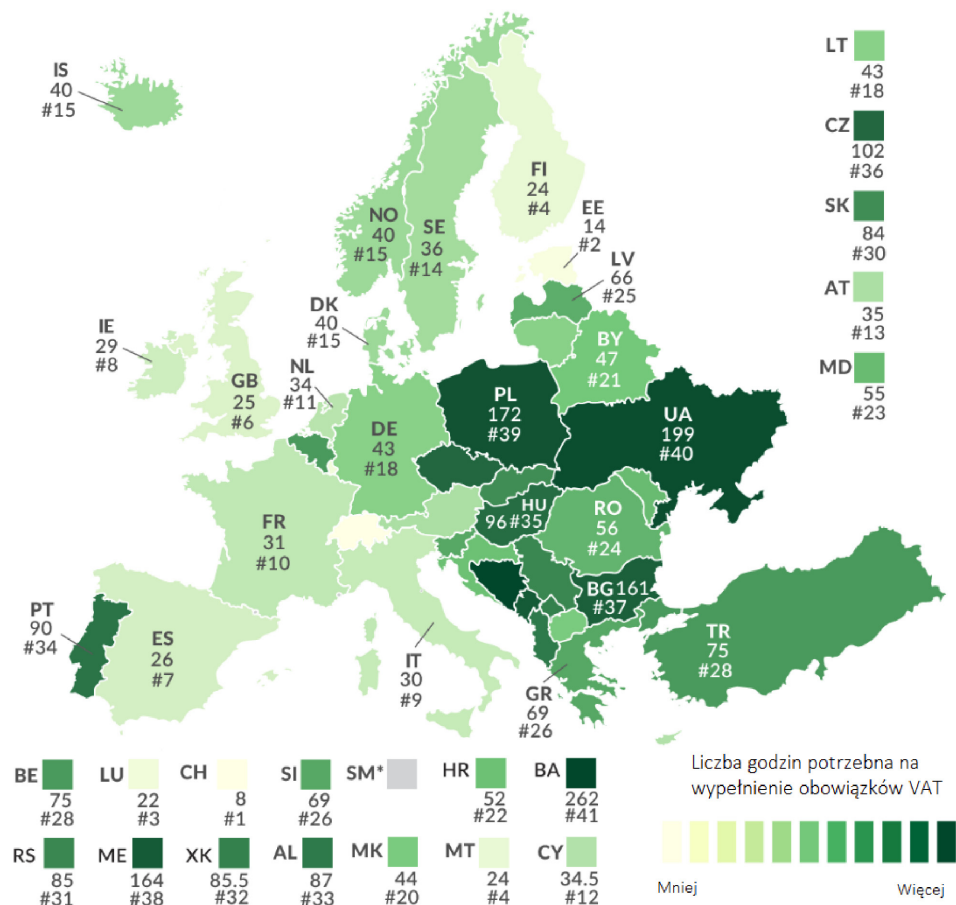
Obowiązki instrumentalne w polskim prawie podatkowym stanowiły także przedmiot rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w którym powołano się na zasadę proporcjonalności. Kwestię tę uregulował NSA uchwałą w składzie siedmiu sędziów z dnia 11 października 2020 r. (sygn. akt I FPS 1/10), w której odniesiono się do obowiązków instrumentalnych wymienionych w art. 42 ust. 3 u.p.t.u., dotyczących wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, a także art. 180 Ordynacji podatkowej, mówiącym, że „jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem” (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.). Sprawa dotyczyła możliwości zastosowania stawki 0% w przypadku braku spełnienia obo-

wiązków formalnych, mimo że podatnik ma inne dokumenty potwierdzające wywóz towarów. NSA powołał się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, w którym wskazano, że realizacja celu w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, której służyć ma wprowadzenie obowiązku udokumentowania wywozu poza terytorium kraju, musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności, tak żeby przepisy regulujące kwestie dokumentacyjne nie stały w sprzeczności z ustawą o podatku od towarów i usług. TSUE stwierdził, że zasada proporcjonalności jest jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego i wymaga, aby środki prawne, które podejmuje ustawodawca, nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji założonych celów. NSA wskazał również, powołując się na orzecznictwo TSUE, że w sytuacji, gdy można wybierać spośród większej liczby działań, należy stosować te najmniej dotkliwe, aby przy osiągnięciu zamierzonych celów przeważały korzyści (Golec, 2018, s. 241–242).

4. Warunki w polskim VAT przed wprowadzeniem nowego JPK_VDEK

Aby rozstrzygnąć, czy dane rozwiązanie jest konieczne i proporcjonalne, należy uwzględnić ogólne warunki występujące w danym systemie prawnym. Istotnym problemem polskiego systemu podatkowego jest nie tyle sama wysokość stawek i obciążeń o charakterze podatkowym, ile poziom skomplikowania systemu, liczba obowiązków instrumentalnych, których podatnicy muszą dopilnować, oraz ogólny wysoki poziom formalizmu w prawie polskim. PwC i Bank Światowy w 2018 r. przeprowadziły badania, na podstawie których obliczono średnią liczbę godzin, jaką przedsiębiorstwa europejskie średniej wielkości muszą poświęcać na wypełnianie obowiązków vatowskich (rysunek 1). Polska zajęła w tym rankingu 39. miejsce (z liczbą godzin wynoszącą 172), ustępując tylko Ukrainie (40. miejsce, 199 godzin) oraz Bośni i Hercegowinie (41. miejsce, 262 godziny).

Należy podkreślić, że VAT jest podatkiem zharmonizowanym w prawie Unii Europejskiej (UE), zatem pewne jego elementy są do siebie podobne. Mimo tego występują ogromne dysproporcje między państwami członkowskim pod względem liczby godzin poświęconych na wypełnianie obowiązków podatkowych. W czołówce państw UE pierwsze miejsce zajmuje Estonia – z czasem 14 godzin. Powstaje pytanie: czy różnice gospodarcze, społeczne i kulturowe uzasadniają aż dwunastokrotną dysproporcję między czasem wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie VAT w Polsce i Estonii? Zdaniem autora

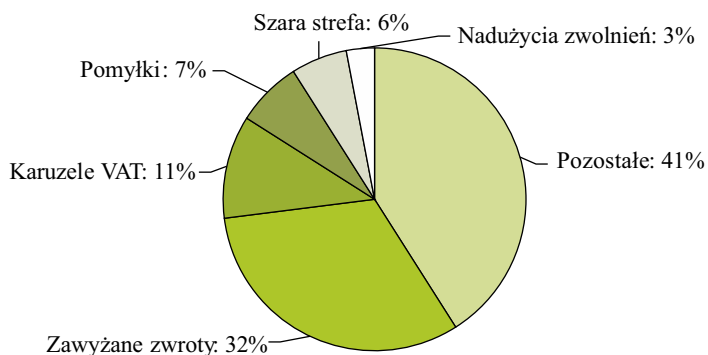


Rysunek 1. Liczba godzin potrzebna średnim przedsiębiorcom do wywiązania się z obowiązków instrumentalnych w podatku od wartości dodanej w Europie (2018)

Źródło: (Asen, 2020).

istotne jest również zweryfikowanie przyczyn luki VAT, by ocenić, czy podjęte przez ustawodawcę działania doprowadzą do jej zmniejszenia.

Istotnym czynnikiem luki są zawyżane zwroty, które wśród przyczyn luki vatowskiej są na drugim miejscu po pozostałych czynnikach (rysunek 2). Karuzele VAT znajdują się dopiero na trzecim miejscu, jednak należy podkreślić, że dokładanie obowiązków instrumentalnych podatnikom, które wymagają rzetelnego podawania danych od osób skłonnych do oszustw, nie przyniesie rezultatu w postaci obniżenia luki VAT. Jeżeli podatnik nie wskaże kodu GTU (sprzedażowego), organ nie może zweryfikować tego u nabywcy, gdyż ten nie podaje kodu GTU w przypadku zakupów. Obowiązkowe raportowanie w obecnej schemie nie pomoże również w piątym przypadku, jakim jest szara strefa, gdyż podmioty



Rysunek 2. Procentowy udział różnych czynników w luce VAT w Polsce w 2016 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie (CASE, 2018 – dane za lata 2012–2016).

prowadzące działalność w szarej strefie nie będą składać plików JPK_V7M lub JPK_V7K. Jak podano w raporcie NIK z 2016 r. w zakresie ścigalności podatków, przytoczonym przez Edytę Małecką-Ziembińską, wśród proponowanych rozwiązań brak było takich, które odnosiłyby się do oznaczeń transakcji znajdujących się w ewidencji. Wskazano na konieczność powszechnej standaryzacji ewidencji danych (dotyczących dokumentów, księgowoń, płatności) (Małecka-Ziembińska, 2017, s. 56), jednak cel ten spełnia wprowadzenie Jednolitych Plików Kontrolnych, bez żadnych dodatkowych oznaczeń lub kodów.

5. Konsekwencje wprowadzenia nowego JPK_VDEK i jego niezgodność z zasadą proporcjonalności

Schema wprowadzona od 1 października 2020 r. różni się od tej początkowo zaproponowanej przez Ministerstwo Finansów i poddanej konsultacjom publicznym. Istotna różnica występuje w przypadku kodów GTU, które najpierw miały funkcjonować jako kod grupy towarowej i składały się z 19 pozycji (tabela 2).

Należy ocenić pozytywnie zredukowanie liczby oznaczeń specjalnych przez Ministerstwo Finansów z planowanych 19 do ostatecznych 13. Zniknęły oznaczenia takie jak: produkty rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybołówstwa, produkty górnictwa i wydobywania, artykuły spożywcze i napoje bezalkoholowe, energia elektryczna, roboty budowlane, usługi turystyki (zastąpiono je oznaczeniem MR_T), a także związane z gramami losowymi. Należy ocenić to pozytywnie, jednak warto postawić pytanie: czy obecność tych oznaczeń w pierwotnej wersji

Tabela 2. Kody GTU oraz ich zastosowanie w pierwotnej wersji schemy JPK_VDEK

Wartość	Znaczenie
01	produkty rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybactwa
02	produkty górnictwa i wydobywania
03	artykuły spożywcze i napoje bezalkoholowe
04	wyroby alkoholowe
05	wyroby tytoniowe
06	paliwa stałe i płynne
07	leki i wyroby farmaceutyczne
08	metale
09	komputery, wyroby elektroniczne i optyczne
10	pojazdy samochodowe, przyczepy i naczepy
11	energia elektryczna
12	budynki, budowle i grunty
13	roboty budowlane
14	transport i gospodarka magazynowa
15	usługi związane z obsługą rynku nieruchomości
16	usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych
17	usługi niematerialne
18	usługi świadczone przez organizatorów turystyki, pośredników i agentów turystycznych oraz pozostałe usługi rezerwacji i usługi z nią związane
19	usługi związane z grami losowymi i zakładami wzajemnymi, obejmujące także usługi o charakterze niematerialnym

Źródło: (Deloitte, 2019).

schemy była w jakikolwiek sposób uzasadniona? Nie dotyczyły one jednak towarów wrażliwych. W wyniku konsultacji nastąpiło również usunięcie wymogu podawania adresu kontrahenta, które nie było konieczne do identyfikacji (powiązania danych ze sobą), usunięcie wymogu podawania terminu płatności, daty i sposobu. Dane dotyczące płatności istotne są w takich krajach jak Francja czy Maroko, w których główną metodą rozliczeń jest metoda kasowa, a nie memoriałowa. Metoda kasowa jest w Polsce dostępna jedynie w stosunku do tzw. małych podatników, których przychody nie przekraczają 1 200 000 euro.

Pierwszą konsekwencją wprowadzenia nowego pliku JPK_VDEK było zaimplementowanie do systemu prawnego sankcji w postaci nałożenia kary 500 zł w przypadku wykrycia błędów przez organ skarbowy. Zgodnie z art. 109 ust. 3f u.p.t.u. przedsiębiorca ma 14 dni na przesłanie skorygowanej ewidencji. Wobec nieścisłości dotyczących stosowania niektórych nowo wprowadzonych kodów jest to sankcja budząca duży sprzeciw. Jednak nie jest ona nakładana

w każdym przypadku. Podatnik, który poprawi swój błąd, może jej uniknąć. Sankcja ta ma pełnić funkcję mobilizującą podatników do poprawiania błędów, które mogłyby uniemożliwić wykorzystanie nowego pliku JPK_VDEK w celu kontroli, np. krzyżowej. Wprowadzenie nowej schemy wiązało się z kosztami implementacji nowego oprogramowania, zintegrowania go z systemami ERP (*enterprise resource planning*) spółki, doradztwa podatkowego w zakresie stosowania nowych oznaczeń procedur specjalnych lub kodów GTU.

Wątpliwości wzbudza jednak sama podstawa prawna. O ile deklaracje VAT i JPK mają cechy deklaracji podatkowej w świetle Ordynacji podatkowej, o tyle problem stanowi przesunięcie wielu elementów wymaganych przez nowy JPK_VDEK na elementy pozakonstytucyjne, takie jak schemy XML, co wskazywane jest przez ekspertów w branży. Powstały wątpliwości, czy ta podstawa prawna jest wystarczająco silna. W doktrynie pojawiają się głosy specjalistów branżowych uważających, że nowa schema JPK_VDEK nie ma wystarczająco stabilnego podłoża konstytucyjnego i nie może stanowić tytułu wykonawczego do egzekucji należności podatkowych (Pogroszewska, 2020). Wątpliwości na gruncie prawa były podnoszone już w trakcie konsultacji w sprawie nowego JPK_VDEK przez kancelarię podatkową Deloitte i nie zostały usunięte.

Kontrowersje budzi także ogrom nowych danych, które nie służą w żaden sposób do rozliczeń VAT, takich jak wcześniej wspomniane oznaczenie GTU_09. Nie jest to jedyne oznaczenie GTU, które budzi wątpliwości. Przykładowo, wprowadzając GTU_10 stosowane przy dostawie gruntów, budowli i budynków, ustawodawca wymaga raportowania danych, które dotyczą towarów wrażliwych. Autor nie znalazł żadnych informacji na temat występowania karuzel watońskich w przypadku budynków, budowli lub gruntów i obowiązku oznaczenia kodem GTU_10 takich dostaw wydaje się zupełnie zbędny. Problematyczna dla księgowych okazała się również konieczność księgowania faktur uproszczonych, gdyż paragon dokumentujący sprzedaż do kwoty 450 zł brutto lub 100 euro, zawierający NIP nabywcy i pozostałe dane wymagane dla faktury z wyłączeniem danych wskazanych w art. 106e ust. 5 pkt 3 u.p.t.u., stanowi fakturę uproszczoną. Początkowo prawo przewidywało, że zgodnie z § 11a Rozporządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług w okresie od 1 października do 31 grudnia 2020 r. paragony fiskalne uznane za faktury uproszczone nie muszą być wykazywane odrębnie w JPK_VAT z deklaracją. Niepewność w prawie wprowadził także brak nowelizacji art. 16a Kodeksu karnego skarbowego, który wyłącza odpowiedzialność za przestępstwa lub wykroczenia skarbowe podmiotów, które złożyły prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej i uiszczyły tę należność publicznoprawną. W związku z tym, że deklaracja jest składana obecnie z ewidencją, przy korekcie części ewidencyjnej należy dodatkowo złożyć czynny żal,

co powoduje ryzyko wystąpienia konsekwencji na gruncie Kodeksu karnego skarbowego dla podatników. Wiele kodów GTU dotyczy towarów znajdujących się w załączniku nr 15 do u.p.t.u., tzw. towarów i usług wrażliwych powiązanych z art. 108a u.p.t.u., który wprowadził mechanizm podzielonej płatności (*split payment*). Polega on na tym, że zapłata za podatek od towarów i usług następuje na osobny rachunek rozliczeniowy, zwany rachunkiem VAT (zakładany automatycznie przez bank), należący do kontrahenta, z którego środków nie może on korzystać dowolnie. Zapłata za towar i usługę następuje na standardowy rachunek rozliczeniowy. Środki z rachunku VAT mogą zostać wykorzystane do płatności nadwyżki podatku należnego nad naliczony na rzecz urzędu skarbowego lub płatności podatku na rzecz kontrahenta. *Split payment* występuje w dwóch wariantach: fakultatywnym i obligatoryjnym. Obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności stosuje się w sytuacji, gdy kwota należności ogółem przekracza 15 tys. zł w obrotach między podatnikami i dostawa lub świadczenie usług dotyczy tych wymienionych w załączniku nr 15 do u.p.t.u. Mechanizm ten jest promowany przez Komisję Europejską jako narzędzie do walki z oszustwami i nadużyciami podatkowymi (Michalik, 2021). Ma on zapobiec ryzyku nieuregulowania podatku należnego wynikającego z wprowadzanych do obrotu tzw. pustych faktur. Warto zauważyć, że kody GTU pokrywają się w dużej mierze z towarami z załącznika nr 15 do u.p.t.u. (tabela 3).

Na podstawie tabeli 3 można zauważyć, że kody GTU pokrywają się z elementami załącznika nr 15 w ponad połowie. Z dużym prawdopodobieństwem zatem w przypadku kodu takiego jak GTU_11 i kwoty należności ogółem przekraczającej 15 tys. zł można dopisać również kod MPP, gdyż transakcja taka będzie podlegać mechanizmowi podzielonej płatności. Wprowadzenie oznaczenia MPP informuje organ, że dokonano transakcji dotyczącej towaru wrażliwego, skąd zatem potrzeba dodatkowego wyszczególnienia, że jest to towar wrażliwy? W przypadku usług takich jak przenoszenie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w rozumieniu Ustawy z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych przewidziane są następujące działania w celu zapobieżenia oszustwom podatkowym:

1. Weryfikacja kontrahenta pod kątem obecności na tzw. białej liście – zgodnie z art. 96b u.p.t.u.
2. Umieszczenie oznaczenia MPP na fakturze – zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 106e ust. 1 pkt 18a u.p.t.u.
3. Oznaczenie tej transakcji w ewidencji kodem GTU_11.
4. Oznaczenie tej transakcji kodem specjalnym MPP.
5. Przesłanie ewidencji JPK_V7M/JPK_V7K do odpowiedniego naczelnika urzędu skarbowego.

Jak można zauważyć, na podatnika nałożono wiele obowiązków związanych z rzetelnym rozliczaniem podatku należnego. Nieuzasadnione jest dokładanie

Tabela 3. Elementy ewidencji podlegające oznaczeniom GTU oraz informacja o ich występowaniu w załączniku nr 15 do u.p.t.u.

Towar/usługa	Kod GTU	Załącznik nr 15
Alkohol etylowy	01	brak
Benzyny silnikowe (CN 2710 12 25)	02	tak
Olej opałowy (w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym)	03	tak
Wyroby tytoniowe	04	brak
Odpady (poz. 79–91 załącznika nr 15)	05	tak
Urządzenia elektroniczne oraz części i materiały do nich (poz. 7–9, 59–63, 65, 66, 69, 94–96)	06	tak
Pojazdy oraz części samochodowe (CN 8701–8708)	07	pojazdy – brak, części samochodowe – tak
Metale szlachetne oraz nieszlachetne	08	tak
Leki oraz wyroby medyczne	09	brak
Budynki, budowle i grunty	10	brak
Usługi w zakresie przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych	11	tak
Usługi niematerialne	12	brak
Usługi transportowe i gospodarki magazynowej	13	brak

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.).

dwoch oznaczeń specjalnych (których brak jest sankcjonowany), ponieważ obecność tylko jednego z nich sugeruje, że dostarczono towar lub sprzedano usługę wrażliwą. Obowiązek ten nie spełnia kryterium konieczności, gdyż ustawodawca otrzymuje takie informacje w inny sposób – poprzez sam kod GTU_11. Do podobnych wniosków doszedł ustawodawca w nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług, w której zdecydowano się na likwidację oznaczenia MPP. Takie zmiany należy ocenić pozytywnie, gdyż zmierzają one do wyeliminowania nadmiernych obowiązków i sprzeczności z zasadą proporcjonalności.

Analiza JPK_VDEK dokonana w określonym czasie może bardzo szybko się zdezaktualizować, gdyż zawartość schemy podlega dynamicznym zmianom. Wraz z wejściem w życie Rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 czerwca 2021 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług wprowadzono wiele istotnych zmian w rozliczaniu podatku od towarów i usług:

- paragony fiskalne uznawane za faktury uproszczone przestały podlegać dłużej obowiązkowi osobnego wykazywania w ewidencji; faktury takie należy

- obecnie wykazać zbiorczo na podstawie raportu okresowego z kasy rejestrującej, a wyciąg taki oznaczyć RO;
- oznaczenia TP nie będą wymagane w ewidencji, gdy powiązania między podmiotami mają charakter wynikający jedynie z posiadanych udziałów jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa;
 - wykazywanie zmniejszenia podatku naliczonego, wynikającego z art. 86 u.p.t.u., tzw. ulgi na złe długi z oznaczeniem WEW;
 - zlikwidowano konieczność oznaczania *split payment* znacznikiem MPP (znacznik ten został całkiem zlikwidowany);
 - dokumenty takie jak bilety za autostradę czy za przewóz środkami komunikacji publicznej, do których nie wystawiono faktur, nieobjęte obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży w formie kasy fiskalnej, będą mogły zostać ujęte zbiorczym wejściem (z podziałem na stawki) i oznaczeniem WEW;
 - zmieniono zakres pozycji, jakie objęte są obowiązkiem stosowania znaczników GTU_01, GTU_03;
 - znacznik GTU_12 dotyczący usług niematerialnych będzie się również odnosić do usług audytu finansowego i pozaszkolnych form edukacji.

Ministerstwo Finansów wraz z nowelizacją Kodeksu karnego skarbowego zlikwidowało konieczność składania czynnego żalu w przypadku złożenia korekty części ewidencyjnej JPK_VDEK. Zmiany należy ocenić w większości pozytywnie, gdyż odpowiadają na oczekiwania przedsiębiorców. Likwidacja znacznika MPP ograniczy nakłady pracy księgowych, a także doradców podatkowych. Przyjęto stosowanie znacznika TP tylko w sytuacji, gdy powiązania wynikają z zależności ze Skarbem Państwa. Pozwoli to ograniczyć nakłady pracy związane z rozliczeniami podatkowymi w jednostkach samorządu terytorialnego. Usługi audytu finansowego zostały objęte obowiązkiem oznaczania kodem GTU_12. Uzasadniono to tym, że usługi tego typu mogą być przedmiotem sztucznego zawyżania kosztów działalności gospodarczej. Pozostałe zmiany mają charakter głównie porządkujący.

Podsumowanie

JPK_VDEK wprowadzony 1 października 2020 r. należy ocenić negatywnie. Przede wszystkim wątpliwe są podstawy prawne. Wiele elementów wymaganych przez JPK zostało przesuniętych do regulacji na akty, które nie są wymienione w Konstytucji jako źródła prawa powszechnie obowiązującego, takie jak schemy XML. Wątpliwości te były sygnalizowane przez osoby zawodowo zajmujące się VAT. Zastrzeżenia systemowe budzi także sprzeczność przepisów prawa wpro-

wadzających JPK z zasadą proporcjonalności, wynikająca ze zbyt dużej liczby obowiązków, których większość nie przyczynia się w żaden sposób do zabezpieczenia wpływów budżetowych. Zasada proporcjonalności może stanowić skuteczną broń w walce z nadmiernymi obowiązkami formalnymi i instrumentalnymi. Wdrożenie JPK_VDEK przysporzyło wiele pracy związanej z tworzeniem nowych procedur, identyfikowaniem sprzedawanych towarów lub usług, zwiększyło także koszty implementacji nowego oprogramowania. Warto wziąć pod uwagę to, że już w 2018 r. Polska była w czołówce państw, w których wypełnianie obowiązków podatkowych zajmowało najwięcej czasu. Porównując schemy XML w innych państwach, nasuwa się wniosek, że polska schema jest skomplikowana i ma wiele niepotrzebnych oznaczeń. Przed nowelizacją rozporządzenia autor rozdziału sformułował następujące postulaty, mające się przyczynić do zmniejszenia liczby niepotrzebnych obowiązków formalnych obciążających podatników w związku z JPK_VDEK:

1. Usunięcie oznaczeń GTU nie dotyczących towarów wrażliwych w VAT, takich jak GTU_09/GTU_10 (postulat niezrealizowany, zmieniono jedynie jego zakres).
2. Zmniejszenie liczby oznaczeń specjalnych; niektóre z nich mogą zostać usunięte, np. TP, które wymaga czasochłonnych analiz (oznaczenie nie zostało zlikwidowane, wyłączono jedynie część jego zakresu, istotnie ułatwiając realizację obowiązków informacyjnych podatnikom VAT, takim jak gminy).
3. Wyeliminowanie oznaczenia MPP (postulat zrealizowany).
4. Nowelizacja art. 16a Kodeksu karnego skarbowego, aby uwzględniał także złożenie korekty części ewidencyjnej (postulat zrealizowany).
5. Wyłączenie obowiązku wykazywania paragonów do 450 zł jako faktur uproszczonych, a zamiast tego uwzględnienie ich w części zbiorczej RO (postulat zrealizowany).

Część postulatów została przez Ministerstwo Finansów uwzględniona, co świadczy o dążeniu do ograniczenia niezgodności dla podatników. Ponadto postulaty zostały zrealizowane w wyniku dialogu z przedsiębiorcami, bez udziału sądów i orzeczeń o niezgodności. JPK_VDEK po nowelizacji z lipca 2021 r. jest prostszy. Analiza efektów wprowadzonych rozwiązań sugeruje, że pewne konsekwencje nie zostały przewidziane (takie jak zwiększenie liczby czynnych żali przy składaniu korekt) i zaskoczyły ustawodawcę, powodując konieczność dodatkowych prac. Negatywne skutki nie zostały wyeliminowane i nadal powodują one zwiększenie obowiązków podatników. Nie wydaje się, by taki stan rzeczy był celowy, jednak w przyszłości ustawodawca powinien uwzględniać skutki wprowadzonych legislacji i prognozować ich efekty, czego zabrakło w przypadku JPK_VDEK. Biorąc pod uwagę prace legislacyjne przy innych podatkach (podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych) zmieniające zasady tzw. podatku u źródła, które weszły w życie od 1 stycznia 2019 r., a zostały

zawieszono do 30 czerwca 2021 r., można zaobserwować zdecydowanie negatywne zjawisko wprowadzania przepisów i obserwowania ich skutków w praktyce gospodarczej.

Bibliografia

- Asen, E. (2020, 11 czerwca). Pobrane z <https://taxfoundation.org/value-added-tax-administrative-tax-burden-europe-2020/#.XxpvLbx3aAc.linkedin>
- CASE. (2018). *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Pobrane z <https://www.econstor.eu/handle/10419/227641>
- Deloitte. (b.d.). *Suministro Inmediato de Información (SII)*. Pobrane 13 marca 2021 r. z <https://www2.deloitte.com/es/es/pages/technology/solutions/suministro-inmediato-informacion-sii.html>
- Deloitte. (2019). *Konsultacje podatkowe w sprawie propozycji nowej schemy JPK_VDEK – Stanowisko Deloitte*. Warszawa. Pobrane z <https://www.gov.pl/attachment/5a043ed8-a80f-4dcf-baca-57574731ca74>
- Golec, S. (2018). *Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych* (niepublikowana rozprawa doktorska). Białystok: Uniwersytet w Białymstoku.
- Interpretacja ogólna nr PK4.8012.55.2016 Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2016 r. w sprawie zakresu podmiotowego stosowania przepisów art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw oraz art. 29 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. Urz. Min. Fin., 28.06.2016, poz. 49).
- Małecka-Ziembińska, E. (2017). Luka w podatku od towarów i usług oraz sposoby jej ograniczania. *Kwartalnik Kolegium Ekonomiczno-Społecznego. Studia i Prace*, (1), 45–60. <https://doi.org/10.33119/KKESiP.2017.1.3>
- Michalik, T. (2021). *Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz 2021*. Warszawa: C.H. Beck.
- Mikuła, P. (2019). *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym, granice formalizmu*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- OECD. (2010). *Guidance for the standard audit file – Tax version 2.0*. Pobrane z <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/45045602.pdf>
- Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94.
- Pogroszewska, M. (2020, 29 września). *Zdzisław Modzelewski: W nowym JPK dostrzegam tylko minusy*. Pobrane z <https://www.rp.pl/VAT/309289993-Zdzislaw-Modzelewski-W-nowym-JPK-dostrzegam-tylko-minusy.htm>
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 czerwca 2021 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu danych za-

- wartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r., poz. 1179).
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1988).
- Sarnowski J. i Selera P. (2018). *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017*. Warszawa: Polski Instytut Ekonomiczny.
- Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 2035/08.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości (trzecia izba) z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548.
- Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2021 r., poz. 408).
- Ustawa z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz. U. z 2021 r., poz. 1977).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 685).
- Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 r. o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Dz. U. z 2019 r., poz. 499 ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649).