

# Temat numeru 3/2024

Data publikacji: 2023-10-01

## **Błędy, ich konsekwencje i kary dla podatników, czyli krajowy system e-Faktur od ciemnej strony**

Autor: Urszula Sałacińska-Matwiejczyk

### I.

Krajowy System e-Faktur jako rozwiązanie dobrowolne dla podatników funkcjonuje od 1 stycznia 2022 roku. Obowiązkowe korzystanie z systemu zostało zaplanowane na dzień 1 lipca 2024 r., natomiast w przypadku małych i średnich przedsiębiorców zwolnionych z podatku VAT korzystanie z KSeF będzie obowiązkowe od 1 stycznia 2025 roku. Dzięki temu, podatnicy mają jeszcze stosunkowo sporo czasu na przygotowanie – korzystając z udostępnionych przez Krajową Administrację Skarbową aplikacji, mogą przetestować system, nie będąc narażonymi na negatywne konsekwencje w razie błędów czy omyłek. Nie jest również konieczne dostosowywanie w tym momencie systemów księgowych do nowych rozwiązań – Ministerstwo Finansów udostępniło darmową aplikację, która pozwala na wystawianie oraz przekazywanie faktur do KSeF. To czas dla podatników, by spokojnie zapoznali się z funkcjonalnościami, możliwościami, ale również ewentualnymi problemami, jakie może rodzić wystawianie e-faktur. Niejednokrotnie na początku mogą pojawić się sytuacje trudne, rodzące wiele pytań i wątpliwości – to jest właśnie moment, kiedy te problemy można rozwiązywać bez ponoszenia negatywnych konsekwencji. I chociaż okres do wejścia w życie obowiązkowego wystawiania faktur elektronicznych i wysyłania ich do KSeF wydaje się jeszcze długi, warto zapoznać się z systemem wcześniej, tak by później nie było niemiłych niespodzianek.

### II.

Ministerstwo Finansów zapewnia, że wdrożenie obowiązkowego e-fakturowania wpłynie pozytywnie na usprawnienie obrotu gospodarczego, czego powodem będzie przede wszystkim wprowadzenie jednego standardu e-faktury, zamiana dokumentów papierowych i elektronicznych na dane cyfrowe (co w znaczący sposób ograniczy posługiwanie się fizycznymi dokumentami), ale przede wszystkim z założenia korzystanie z KSeF przyspieszy dokumentowanie transakcji i przekazywanie faktur między podmiotami będącymi stronami transakcji. Dodatkowo jako jedną z najważniejszych korzyści wskazuje się przyspieszenie realizacji płatności, co korzystnie wpłynie na płynność finansową przedsiębiorstw. Nie sposób również nie wspomnieć o korzyściach podatkowych, które płyną z korzystania z systemu faktur elektronicznych. Przede wszystkim podatnik korzystający z Krajowego Systemu e-Faktur może liczyć na szybszy zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – termin ten ulegnie skróceniu z podstawowych 60 dni do 40 dni. Korzyścią, jaką niesie ze sobą ta zmiana, jest przede wszystkim poprawa płynności finansowej przedsiębiorstw – kwota zwróconego podatku VAT będzie mogła szybciej wrócić do obrotu. Zniknie również konieczność wystawiania duplikatów faktur na żądanie kontrahenta – faktura znajdująca się w KSeF

będzie tam przechowywana przez 10 lat, przez ten okres kontrahent będzie miał do niej dostęp. Teoretycznie nie będzie więc istniała możliwość, że faktura gdzieś „zaginie”. Korzystanie z KSeF odciąży podatników z jeszcze jednego obowiązku – w przypadku wystawiania faktur w systemie zniknie konieczność przesyłania na żądanie organów podatkowych jednolitego pliku kontrolnego dla faktur (JPK\_FA). Każda faktura znajdująca się w KSeF będzie widoczna dla organów. To na pewno spore ułatwienie – chociaż w teorii każdy program księgowy powinien mieć możliwość wygenerowania jednolitego pliku kontrolnego dla faktur, w praktyce często okazuje się, że jednostka nie jest w stanie tego zrobić, czy to z powodu niezajomości programu, czy też po prostu program (zwłaszcza autorski, dostosowany do konkretnej jednostki i stworzony na jej potrzeby) nie przewiduje takiej możliwości. Naprzeciw takim sytuacjom wychodzi właśnie KSeF.

### III.

Nie można negować korzyści płynących z wprowadzenia obowiązkowego e-fakturowania – zarówno tych podatkowych, jak i biznesowych. Trzeba jednak pamiętać, że każdy medal ma dwie strony, i „nie wszystko złoto co się świeci”. Wprowadzenie KSeF to nie tylko usprawnienie pracy podatników. To również obowiązki, których niedopełnienie będzie się wiązać z konsekwencjami. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzające obowiązkowe e-faktury jednocześnie wprowadzają zapisy dotyczące nieprzyjemnych aspektów korzystania z KSeF – tj. konsekwencji i kar związanych z błędnym korzystaniem lub niestosowaniem się do obowiązujących przepisów. Co ważne, przepisy dotyczące kar wejdą w życie 1 stycznia 2025 roku – a więc pół roku od rozpoczęcia obowiązkowego korzystania z systemu przez podatników. Najprościej można określić ten okres jako czas na popełnianie błędów bez ponoszenia ich konsekwencji. Nowo dodany do ustawy o podatku od towarów i usług art. 106ni wprowadza kary pieniężne za niedopełnienie obowiązków powstałych w związku z wejściem w życie przepisów o KSeF. Zgodnie z brzmieniem ust. 1 wskazanego artykułu naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł nałożyć, w drodze decyzji, na podatnika karę pieniężną do 100% wysokości kwoty podatku wykazanego na tej fakturze, a w przypadku faktury bez wykazanego podatku – karę pieniężną do 18,7% wysokości kwoty należności ogółem wykazanej na tej fakturze.

Jakie sytuacje będą stwarzać możliwość dla organu do nałożenia kary na podatnika? Chodzi o przypadki, gdy:

- 1) podatnik nie wystawił faktury ustrukturyzowanej przy użyciu KSeF mimo ciążącego na nim obowiązku,
- 2) podatnik w okresie awarii KSeF i w trybie offline wystawił fakturę niezgodnie z udostępnionym wzorem,
- 3) podatnik nie przesłał do KSeF, w wymaganym terminie, faktur wystawionych podczas awarii i w trybie offline.

Ustawodawca zdając sobie zapewne sprawę, że żaden z systemów nie jest w 100% niezawodny, przewidział możliwość wystawiania faktur poza systemem w trakcie trwania awarii (tzw. tryb „offline”) – czyli w sytuacjach niezależnych od podatnika, a także w sytuacji gdy wystąpią problemy z dostępnością leżące po stronie podatnika. Takie faktury – wystawione poza systemem – obowiązkowo należy przesłać do KSeF nie później niż w następnym dniu roboczym po dniu zakończenia okresu niedostępności Krajowego Systemu e-Faktur lub po dniu ich wystawienia – w przypadku gdy podatnik nie ma możliwości wystawienia faktury ustrukturyzowanej z innego powodu niż awaria systemowa. Jedną z możliwości nałożenia kary pieniężnej przez naczelnika urzędu skarbowego to właśnie sytuacja, gdy ten obowiązek nie zostanie spełniony.

W powyższej sytuacji oraz w innych sytuacjach mogących rodzić konsekwencje w postaci kar pieniężnych istotne jest, że zastosowania nie będą miały przepisy kodeksu karnego skarbowego – oznacza to, że za czyn mogący rodzić odpowiedzialność finansową na gruncie ustawy o VAT nie będzie wszczynane postępowanie w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

#### IV.

Ministerstwo Finansów podkreślało w wypowiedziach, że w zależności od sytuacji, naczelnik urzędu skarbowego będzie miał możliwość miarkowania kar. Takie założenie wynika z dodanego art. 106ni ust.

5 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym w zakresie nieuregulowanym do nakładania kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. W tym momencie trzeba spojrzeć do wskazanego działu KPA, z którego wprost wynika, jakie czynniki powinien brać pod uwagę organ, wymierzając karę. A będą to:

- 1) waga i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzeba ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia;
- 2) częstotliwość niedopełnienia w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara;
- 3) poprzednie ukaranie za to samo zachowanie uznane za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe;
- 4) stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa;
- 5) działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa;
- 6) wysokość korzyści, którą osiągnęła strona, lub straty, której uniknęła;
- 7) w przypadku osoby fizycznej – warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana.

Dodatkowo kodeks postępowania administracyjnego przewiduje, iż w przypadku gdy do naruszenia prawa doszło wskutek działania siły wyższej, strona nie podlega ukaraniu. Jak widać, organ wymierzając karę pieniężną, musi brać pod uwagę szereg czynników i okoliczności. Aczkolwiek z praktyki wiadomo, że nakładanie kary jest bardzo uznaniowe, i to organ decyduje o jej wysokości, nierzadko nie biorąc pod uwagę wszystkich czynników, nawet tych narzuconych mu ustawą. W zakresie wymierzania kar przez organ, warto zwrócić jeszcze uwagę na art. 106ni ust. 7 – do nakładania kary pieniężnej nie stosuje się przepisów art. 21a ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców. Przepis ten wskazuje sytuacje, kiedy organ może przed wymierzeniem mandatu lub kary wobec przedsiębiorcy wpisanego do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w krótkim okresie przed naruszeniem przez niego przepisów prawa, wezwać w drodze postanowienia przedsiębiorcę do usunięcia stwierdzonych naruszeń oraz ich skutków, jeśli takie wystąpiły, w wyznaczonym przez siebie terminie. Jeśli przedsiębiorca usunie po wezwaniu naruszenia oraz ich skutki, wówczas organ odstępuje od nałożenia na przedsiębiorcę kary pieniężnej. Takie postępowanie nie będzie miało zastosowania do kar pieniężnych nakładanych za niedopełnienie obowiązków w ramach Krajowego Systemu e-Faktur. Jest to tłumaczone faktem, iż kary nakładane na podatników za niestosowanie się do przepisów dotyczących KSeF mają pełnić funkcję prewencyjną –

w przypadku zaistnienia sytuacji, która wymaga ukarania, organy powinny działać szybko i sprawnie, bez odkładania w czasie nałożenia kary.

## V.

Krajowy System e-Faktur wydaje się całkiem niezłym rozwiązaniem – podatników w związku z korzystaniem z niego czeka sporo korzyści, nie tylko biznesowych, ale i podatkowych. Z doświadczenia wiadomo też, że większość nowych rozwiązań w ten czy inny sposób jest obwarowana zastrzeżeniem, iż w przypadku nieodpowiedniego dostosowania się, podatnik tak czy inaczej może ponieść konsekwencje oraz karę – najczęściej finansową, bo taka wydaje się najłatwiejsza do wyegzekwowania, a także najkorzystniejsza z punktu widzenia organów skarbowych oraz administracji publicznej. W przypadku Krajowego Systemu e-Faktur nie wydaje się, by kary były bardzo uciążliwe pod względem finansowym – ustawa przewiduje górną granicę, jaką jest kwota podatku VAT wynikającego z faktury wystawionej poza systemem lub niezgodnie z udostępnionym wzorem. Oczywiście różne są kwoty faktur, a tym samym kwota podatku do towarów i usług z niej wynikająca może być zarówno niewielka, tak że konieczność zapłaty kary w jej wysokości będzie nieodczuwalna, ale również może być to kwota, która zaważy na „być albo nie być” firmy. Dlatego warto w miarę możliwości w taki sposób dostosować funkcjonowanie KSeF w firmie, by ryzyko ponoszenia odpowiedzialności w związku z popełnianymi błędami zminimalizować do zera. Jak sprawdzi się system w polskich realiach oraz czy praktyka karania podatników będzie częsta, czy raczej będzie to „straszak” mający zapewnić prawidłową realizację obowiązków wynikających z ustawy – czas pokaże.